Der Einfluß der Besteuerung auf die Entwicklung des Brauereibetriebes.

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung der staatswissenschaftlichen Doktorwürde

genehmigt von der philosophischen Fakultät

der Friedrich-Wilhelm-Universität zu Berlin

Von

FRANZ RIEPL

Diplom-Volkswirt aus Berlin

Tag der mündlichen Prüfung: 9. XII. 1933.

Tag der Promotion: 8. II. 1935.

1934

DISSERTATIONS-VERLAG G. H. NOLTE DÜSSELDORF

101

Referent: Prof. Dr. W. Prion

Korreferent: Prof. Dr. Ludwig Bernhard.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

INHALTS-VERZEICHNIS

A. Einleitung 1

I. Teil.

B. Der betriebswirtschaftliche Produktionsprozeß im Brauereibetriebe:
I. Zweck der Brauerei und Begriffsbestimmung für das Produkt . 3
II. Die Technik der Bierbereitung 5
III. Die Sonderstellung der Brauerei als Produktionsbetrieb . . 7

C. Kurzer geschichtlicher Überblick über die Besteuerung des Braugewerbes in Deutschland 12
I. Die Entwicklung der Malzaufschlag- und Brausteuersätze in den deutschen Brausteuergebieten von der Reichsgründung bis zum Weltkriege 13
a) Norddeutsche Brausteuergemeinschaft 13
b) Bayern 14
c) Württemberg 15
d) Baden 15
e) Elsaß-Lothringen 16
II. Die Entwicklung der Biersteuer von 1918 bis zur Gegenwart . 17

II. Teil.

D. Die Entwicklung des brautechnischen Produktionsprozesses unter dem Einfluß der Besteuerung 22
I. Auswahl und Behandlung des Rohstoffes 23
II. Die Entwicklung der Brautechnik im Sudhaus 31
1. Zur Zeit der Rohstoffbesteuerung 31
a) Das Vormaischen 35
b) Das Eiweißrastverfahren 36
c) Das Druckmaischverfahren 36
2. Nach Einführung der Fabrikatsteuer oder Biersteuer . . 39
III. Zusammenfasung 49

III. Teil.

E. Die Entwicklung des Brauereibetriebes in rechnerischer Hinsicht auf Grund steuerlicher Einflüsse:
I. Allgemeines 51
II. Die Mengenrechnung im Brauereibetrieb und der Einfuß des Steuerrechtes 52
III. Die Buchführungsvorschriften für den Brauereibetrieb im geltenden Steuerrecht in wertmäßiger Hinsicht 58
1. Allgemeines bis zur Entstehung von systematischen Buchführungsvorschriften 58

2. Grundsätzliches zur bilanzmäßigen Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens einschließlich Behandlung der Lohnsteuer 62
a) Bewertung von Gegenständen des Anlagekapitals mit Berücksichtigung der wirtschaftlichen Abschreibung . . 67
b) Bewertung der Rohstoffe 71
c) Bewertung der Biervorräte 74
d) Bewertung der Außenstände 77
e) Die steuerliche Behandlung von immateriellen Werten (wirtschaftliche Güter) 79
aa) Das Bierkontingent oder das eigentliche Braurecht . 79
bb) Die steuerliche Behandlung des Kundschaftswertes . 81
f) Sonstige steuerlich wichtige Bilanzposten 84
3. Vermögens- und Verkehrsbesteuerung und sonstige, die Geldrechnung des Brauereibetriebes berührende steuerliche Momente . 88
IV. Zusammenfassung 93

IV. Teil.

F. Der Einfluß der Besteuerung auf die Entwicklung des Brauereibetriebes in organisatorischer und finanzieller Hinsicht:
I. Allgemeines 95
II. Die Frage der steuerlich zweckmäßigsten Unternehmungsform unter Berücksichtigung der Selbstfinanzierung 97
III. Die Hausbrauerfrage 100
IV. Konzentration der Brauereibetriebe zur Großbetriebsform und Ansätze zur Dezentralisation unter dem Einfluß der Besteuerung . 102
V. Die Steuer als Druckmittel zur verbandsmäßigen Organisation des Brauereigewerbes 107
VI. Sonstige Einzelauswirkungen organisatorischer und finanzieller Natur auf Grund steuerlicher Gesichtspunkte 111
VII. Zusammenfassung 118

SCHRIFTTUM.

Andorfer, Ludwig: Die Rationalisierung in der Brauindustrie unter Berücksichtigung ihrer Einwirkung auf die Arbeiterschaft. Nürnberg 1929.
Artikel: Bier und Bierbrauerei im Handwörterbuch der Staatswissenschaften.
Beuck, W.: Steuerlich zweckmäßige Gesellschaftsformen. Berlin 1926.
Ball, Kurt: Einführung in das Steuerrecht, Mannheim 1927.
Blümich-Schachian: Kommentar zum Einkommensteuergestz. Berlin 1925.
Casparius, Erich: Die Entwicklung der Bierbesteuerung im norddeutschen Brausteuergebiet. Würzburg, Diss. v. 1923.
Caspary, Rudolph: Die Wirkungen des Krieges auf die deutsche Brauindustrie. München 1927.
Colm-Neißer: Kapitalbildung und Steuersystem. Veröffentlichungen der Friedrich List-Gesellschaft Bd. 3 und 4, Berlin 1930.
Delbrück, M.: Jllustriertes Brauereilexikon, Berlin 1925.
Eckenstein, Ed.: Die Entwicklung und Fortschritte der Malzfabrikation in den letzten 40 Jahren. Berlin 1907.
Ecker, Joseph: Die Kostenrechnung in der Brauerei. Münchener T. H. — Dissertation 1926.
Eckert, Walter: Die Buchführungsvorschriften für gewerbliche Betriebe im geltenden Steuerrecht. Berlin 1929.
Eckstein, Hans: Buch- und Betriebsprüfung und Beweiskraft der Handelsbücher für die Steuerveranlagung. Berlin 1924.
Eisen, Gerhard: Die moderne Bierbesteuerung. Breslauer phil. Dissertation v. 1927.
Evers, R.: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz 1925, 2. Aufl.
Fabisch-Krekeler: Kommentar zum Reichsbewertungsgesetz in der Fassung vom 22. Mai 1931. Berlin 1931.
Fiege, Arn.: Die Entwicklung des Braugewerbes im norddeutschen Brausteuergebiet seit 1871. Würzburg, Dissertation v. 1921.
Findeisen, Franz: Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923.
— Umsatzsteuer und Buchführung, Berlin 1923.
Gebhardt, Joseph: Die steuerlich begünstigten Rücklagen bei Einzelunternehmungen und Personalgesellschaften. Berlin 1932.
Gerchel-Spannenkrebs: Buchführung und Bilanz in den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs. Stuttgart 1929 und 1930 (I. und II. Bd.).
Gerhard, Vallentin: Der handelsrechtliche, steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Ertrag der Unternehmung. Berlin 1925.
Gerloff-Meisel: Handbuch der Finanzwissenschaft. Tübingen 1926.
Gerstner-Koppe: Bilanzerleichterung und Buchführung auf Grund der neuen Steuer- und Aufwertungsgesetze. Berlin 1926.
Glaubitz, Max: Atlas der Gärungsorganismen. Berlin 1932.
Goslich-Fehrmann: Brauereimaschinenkunde. Berlin 1928.
Großmann, Hermann: Abschreibung und Steuer unter besonderer Berücksichtigung der neuen Abschreibungsfragen. 2. Aufl. Berlin 1930.
Grundmann, Heinrich: Die neuere und neueste privatwirtschaftliche Entwicklung der deutschen Brauindustrie. Frankfurter Dissertation 1921.
Hartl, Carl: Die wirtschaftliche Organisation des deutschen Brauereigewerbes in Vergangenheit und Gegenwart. Berlin 1912.
(Heft 6 der Veröffentlichungen des Vereins „Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei" in Berlin).
Helpenstein, Franz: Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz. Berlin 1932.
Hengstl, Ludwig: Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und ihre Bedeutung für das Steuerrecht. Berlin 1932.

Herzog, Berthold: Die Konkurrenzverhältnisse im deutschen Braugewerbe. Göttinger Dissertation v. 1928.
Hoecht, Alex: Die Organisation und Technik des Bierabsatzes im Brauereigewerbe. Nürnberg 1929.
Jacob, Gottfried: Die Kontrolle der Mälzerei- und Brauerei-Arbeitsmaschinen. München und Berlin 1913, Bd. 19 der Oldenbourg'schen technischen Handbibliothek.
Kienzle, O.: Kontrollen der Betriebswirtschaft. Schriften der Arbeitsgemeinschaft deutscher Betriebsingenieure; Bd. 8, Berlin 1931.
Knoblauch, R.: Die Organisation der deutschen Brauindustrie Berlin 1926.
Koppe-Flemminger: Biersteuerrecht. Bd. 15 der Sammlung: Die Steuerkommentare der Praxis, Berlin 1931.
Lange, K. A.: Die Wirkungen des bayerischen Malzaufschlaggesetzes vom 18. 3. 1910. Stuttgart und Berlin 1916.
Leberle, Hans: Die Bierbrauerei, I. und II. Teil, V. Bd. in Enke's Bibliothek für Chemie und Technik.
Lehmann, M. R.: Die industrielle Kalkulation. Berlin 1925.
Leitner, F.: Die Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe. Frankfurt a. M. 1929.
— Wirtschaftslehre der Unternehmung. Berlin 1926.
— Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen. Berlin 1922.
Leyser, E.: Die Malz- und Bierbereitung. Stuttgart 1910.
Lintner, C. J.: Grundriß der Bierbrauerei. Berlin 1928.
Lion, Max: Das Bilanzsteuerrecht. Berlin 1922.
— Wahre Bilanzen. Berlin 1927.
— Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen. Berlin 1931.
Loenertz, Paul: Schriftenreihe Einheitsbuchführungen, herausgegeben vom Fachausschuß für Rechnungswesen im A. W. V.: „Brauereien" (Berlin 1929).
Mansfeld, R.: Kapitalkonzentration im Braugewerbe. Berlin 1912.
Moldt, Bruno: Zwangswirtschaftliche Tendenzen im deutschen Brauereigewerbe. Leipzig 1928.
Otto, Hermann: Die Konzentrationsbewegung in der deutschen Brauindustrie. Kölner Dissertation von 1913.
von Pawel-Rammingen, A.: Die Praxis der Brauereibücher-Revision. Stuttgart 1913.
Pawlowski, F.: Die brautechnischen Untersuchungsmethoden. München und Berlin 1927.
Präsidium des deutschen Brauerbundes und Reichsernährungsministeriums: Die deutsche Brauindustrie der Gegenwart. Berlin 1931.
Prion, W.: Kapital und Betrieb. Leipzig 1929.
— Selbstfinanzierung der Unternehmungen. Berlin 1931.
— Ingenieur und Wirtschaft: Der Wirtschaftsingenieur. Berlin 1930.
Redenbacher, Wilhelm: Die maschinentechnische Betriebsleitung in der Brauerei. Stuttgart 1927.
Reinhardt, Friedrich Wilhelm: Klein- und Großbetriebe im Braugewerbe unter besonderer Berücksichtigung der Biersteuern. Leipziger phil. Dissertation v. 1928.
Rommel, W. und Fehrmann, K.: Die Bierbrauerei. Braunschweig 1915.
Sander, W.: Praktische Faßkontrolle für Brauereien. Leipzig 1902.
Spannenkrebs, Karl: Die Steuerbuchführung. Leipzig 1925.
Schade, Felix: Die Unternehmungsformen in der Entwicklung des deutschen Braugewerbes. Berlin 1930.
Schär, Joh. Friedr.: Der Kaufmann in der Brauerei. Zürich 1905.
Schär-Prion: Buchhaltung und Bilanz. Berlin 1932.
Schmalenbach, E.: Dynamische Bilanz.
— Grundlagen der Selbstkostenrechnung.
Schmidt, Walter: Die Kartellierung in der Brauindustrie. Münster 1914.
Schmitz, J.: Das Standortproblem in der Brauindustrie. Bergisch-Gladbach 1930.

Schmölders, Günther: Die Ertragsfähigkeit der Getränkesteuern. Jena 1932.
Schnegg, Hans: Die biologische Betriebskontrolle des Brauereibetriebes, XIV. Bd. in Enke's Bibliothek für Chemie und Technik.
Schönfeld, Franz: Handbuch der Brauerei und Mälzerei, I. Bd., Berlin 1930.
Schöttmer, Hermann: Die Organisationslage der deutschen Brauindustrie und der Syndikatsgedanke. Münsterer staatswissenschaftliche Diss. v. 1923.
Steinfeld, Ludwig: Die Entwicklung der Schultheiß-Patzenhofer-Brauerei-A.-G. Tübinger Dissertation v. 1925.
Strasser, Werner: Die Zusammenschlußbewegung im deutschen Braugewerbe in der Zeit von 1914—1922. Königsberger Dissertation v. 1925.
Struwe, Emil: Die Entwicklung des bayerischen Braugewerbes im 19. Jahrhundert. Leipzig 1893.
— Die wirtschaftliche Organisation des deutschen Braugewerbes in Vergangenheit und Gegenwart. Heft 6 der Veröffentlichungen der wirtschaftlichen Abteilung des Vereins „Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei" in Berlin 1912.
— Materialien zur Brausteuererhöhung im norddeutschen Brausteuergebiet. Berlin 1905.
Thiemann, Hans: Die Konzentrationsbewegung in der deutschen Brauindustrie. Leipziger Dissertation v. 1925.
Weixler, August: Das bayr. Braugewerbe, seine Statistik u. seine Besteuerung. Kempten 1909.
Weil, Franz: Die Bierbesteuerung vom 1. I. 1927 und ihre Wirkungen. Münchener Dissertation v. 1928.
Wibiral, R.: Die Kapitalkonzentration im Braugewerbe. Berlin 1908.
Wulff, Hans: Buchführung und Bilanz als Grundlage für die Steuer. Berlin 1926.
Zapf-Siegert: Das Biersteuergesetz vom 28. III. 1931. Berlin 1931.
Zorn, D: Wirtschaftsorganisation, Unternehmungsformen und Steuer in: Zusammenhänge zwischen Steuern und Betriebswirtschaft. Berlin 1928.

b) Zeitschriften.

Allgemeine Brauer- und Hopfen-Zeitung, Berlin.
Berliner Börsen-Zeitung, Berlin.
Der Buch- und Betriebsprüfer, Berlin.
Der praktische Betriebswirt (Zeitschrift des Verbandes Deutscher Diplom-Kaufleute), Berlin.
Deutsche Steuerzeitung, Berlin.
Finanzarchiv, Berlin.
Jahrbücher der Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei in Berlin.
Reichssteuerblatt, Berlin.
Reichszollblatt, Berlin.
Steuer-Archiv, Berlin.
Steuer und Wirtschaft, Stuttgart.
Tageszeitung für Brauerei, Berlin.
Technik und Wirtschaft, Berlin.
Vierteljahrshefte für Steuer- und Finanzrecht, Berlin.
Wochenschrift für Brauerei, Berlin.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Berlin.
Zeitschrift für handelsw. Forschung, Leipzig.
Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern, Berlin.

Zusammenstellung der im Text gebrauchten Abkürzungen.

a.a.O. = am angegebenen Orte.
AB. = Ausführungsbestimmungen.
a. F. = alte Fassung.
AfA. = Absetzung für Abnutzung.
Allg. Br. u. H. Ztg. = Allgemeine Brauer- und Hopfen-Zeitung.
a. M. = anderer Meinung.
Anm. = Anmerkung.
AO. = Reichsabgabenordnung.
Art. = Artikel.
BBZ. = Berliner Börsenzeitung.
Bd. = Band.
BierStG. = Biersteuergesetz.
DB. = Durchführungsbestimmungen.
DStZ. = Deutsche Steuer-Zeitung.
EStG. = Einkommensteuergesetz.
ff. = folgende.
FinAusglG. = Finanzausgleichsgesetz.
GmbH. = Gesellschaft mit beschränkter Haftung.
GS. = Gesetzessammlung.
HdStw. = Handwörterbuch der Staatswissenschaften.
HdBetr. = Handwörterbuch der Betriebswissenschaft.
JllBrL. = Jllustriertes Brauer-Lexikon.
JVLB. = Jahrbuch der Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei.
KStG. = Körperschaftsteuergesetz.
KomG. = Kommanditgesellschaft.
LFA. = Landesfinanzamt (-Bezirk).
n. F. = neue Fassung.
NVO. = Notverordnung.
OHG. = Offene Handelsgesellschaft.
OVG. = Preußisches Oberverwaltungsgericht.
RBewG. = Reichsbewertungsgesetz.
RdF. = Reichsminister der Finanzen.
Rderl. = Runderlaß.
rd. = rund.
RFH. = Reichsfinanzhof.
RGBl. = Reichsgesetzblatt.
RMBl. = Reichsministerialblatt.
RStBl. = Reichssteuerblatt.
RV. = Reichsverfassung.
S. = Seite.
Slg. = Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH.
StA. = Steuer-Archiv.
StuW. = Steuer und Wirtschaft.
TfBr. = Tageszeitung für Brauerei.
TuW. = Technik und Wirtschaft.
U. = Urteil.
u. a. = unter anderem.
vgl. = vergleiche.
VLB. = Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei in Berlin.
VVLB. = Verein „Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei".
ZfdgBr. = Zeitschrift für das gesamte Brauwesen.
ZfhF. = Zeitschrift für handelsw. Forschung.
ZfZ. = Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern.

A. EINLEITUNG.

Die Entwicklung und Organisation des deutschen Braugewerbes haben einen umfangreichen Niederschlag in der Literatur gefunden. Ferner besteht kein Mangel an Abhandlungen und Arbeiten über Entstehung und Entwicklung des Brau- bezw. Biersteuerrechtes. Im Zusammenhang damit sind auch Fragen der Steuerbemessung und Steuerverteilung, ferner Fragen, die in das Gebiet der Steuerüberwälzungslehre gehören, behandelt und ausgewertet worden, allerdings ausschließlich nach der rein volkswirtschaftlichen Seite hin. Die Betriebswirtschaftslehre und insbesondere das betriebliche Rechnungswesen hat den Vorgängen, die als Einflüsse steuerlicher Art anzusprechen sind, fast keine Beachtung geschenkt [1]).

Zwar finden sich in dem aufgelegten volkswirtschaftlichen Schrifttum über das Brauwesen bisweilen Hinweise auf die einschneidenden Wirkungen, die von der Steuerseite ausgingen und die Technik und Wirtschaftsgestaltung im Braugewerbe wesentlich beeinflußt haben. Eine zusammenfassende Darstellung der Veränderungen, die auf steuerliche Einflüsse zurückzuführen sind, fehlt jedoch im braufachlichen Schrifttum.

Zwar ist die Behandlung der Außeneinflüsse auf den Betrieb bereits Allgemeingut der betriebswirtschaftlichen Lehrmeinungen geworden, doch fehlt auch hier bei der Aufzählung der Strukturveränderungen der Volkswirtschaft, die auf die Einzelwirtschaft wirken, die Behandlung der Abgaben. Schmalenbach führt zwar in seiner Bilanzlehre [2]) an, daß sowohl von der Aufwands- als auch von der Ertragsseite her Preisveränderungen kommen können, die nicht auf Konjunktur-, sondern auf Strukturwandlungen zurückzuführen sind, und es ist anzunehmen, daß dabei auch an die Einflußsphäre des Steuerfiskus gedacht ist, trotzdem ein ausdrücklicher Hinweis hierauf fehlt.

Auch die Vermutung, daß die Besteuerungseinflüsse in jenen Gewerbezweigen das besondere Augenmerk der Betriebswirtschaft auf sich gezogen hätten, die mit einer Sondersteuer belegt sind, also von vornherein gegenüber anderen Branchen mit zusätzlichen Kosten arbeiten, trifft jedenfalls, was den Brauereibetrieb anbelangt, nicht zu. Gerade in Zeiten, in denen die Steuerbelastung als hoch anzusprechen ist und sich in allen Gewerbezweigen als fühlbarer

1) Grabower, R.: „Zur Steuerüberwälzungslehre", ein Beitrag zum neuesten Schrifttum. Zugleich ein Wort über die notwendige Zusammenarbeit von Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre im Vierteljahrsheft für Steuer u. Finanzrecht. 2. Jahrg. 1928, Heft 3, S. 453 ff.

2) Schmalenbach: Dynamische Bilanz. S. 292.

Druck erweist, nimmt dies, insbesondere für den verbrauchssteuerbelasteten Brauereibetrieb wunder.

In der Arbeit von Dr. J. Ecker [3]) werden für die Kostenrechnung im Brauereibetrieb die Eigentümlichkeiten herausgestellt, die grundlegend deren Gestaltung beeinflussen. Es wird dabei Bezug genommen auf die Ausführungen von Lehmann [4]), der im Hinblick auf die erfolgreiche Kostenrechnung eines Wirtschaftszweiges die Kenntnis und Berücksichtigung von fünf Faktoren in den Vordergrund stellt. Diese sind: 1. Rohstoffbedingtheit, 2. Umsatzgeschwindigkeit, 3. Stellung der Industrie im Markt, 4. Art der Finanzierung, 5. Technische Natur des Produktionsprozesses.

Ecker ergänzt in seinen Ausführungen diese Gesichtspunkte um zwei weitere, die ihm wesentliche Merkmale für die Beurteilung des Gewerbezweiges sind, nämlich: Die Art des Absatzes und die Betriebsform überhaupt.

Den beiden Autoren sind die Beziehungen zwischen Steuer und Wirtschaft nicht so maßgeblich, um ihnen eine besondere Stellung innerhalb der Materien einzuräumen, deren Kenntnis als wesentliche Voraussetzung für Untersuchungen über Organisation und Durchführung von Kostenrechnungen in einem bestimmten Wirtschaftszweig zu gelten hat.

Aber gerade in Wirtschaftszweigen, die mit einer Sondersteuer belegt sind, kann die Betriebswirtschaftslehre unmöglich an den steuerlichen Beziehungen vorbeigehen, schon mit Rücksicht auf das für den Betrieb so wichtige Problem der Steuerüberwälzung bezw. der Steuervermeidung. Das Braugewerbe als solches hat dem Steuerproblem auch aus der Not heraus weitestgehend Beachtung geschenkt, wenn auch die diesbezüglichen Ausführungen, die die Spalten jeder Fachzeitschrift füllen, sich zumeist in Klagen über die Höhe der Steuern erschöpfen. Wenn man sich vor Augen hält, daß für den Brauereibetrieb mehr als 50% der Gestehungskosten vom Hektoliter Bier auf die öffentlichen Abgaben entfallen und daß nicht unerhebliche Beträge durch Steuernachzahlungen und Steuerstrafen fällig werden können, so wird man der Frage nach der Stellung des Betriebes im System der öffentlichen Abgaben als betriebswirtschaftlich wichtiges Moment, zweifellos ihre Berechtigung zuerkennen.

Nach unserer Meinung wäre der Gesichtspunkt: „Stellung des Betriebes im System der öffentlichen Abgaben" sogar den von Ecker in Ergänzung der Lehmann'schen Ausführungen herausgestellten Gesichtspunkten noch voranzustellen, denn gerade die Art des Absatzes und die Betriebsform ist von steuerlichen Momenten maßgeblich beeinflußt. Insbesondere im Brauereibetrieb spielt, wie in spätren Ausführungen noch dargelegt wird, die Frage der steuerlich günstigsten Unternehmungsform (im weitesten Sinne) mit Rücksicht auf den § 3 des Biersteuergesetzes in doppelter Hinsicht eine große, wenn nicht gar entscheidende Rolle [5]).

3) Ecker: a.a.O. Teil II.
4) Lehmann: a.a.O. S. 124 ff.
5) Vergl. hierzu die Ausführungen im IV. Teil, Abschnitt II.

Dem Verfasser kommt es nun darauf an, die Auswirkungen der Besteuerung in einem bestimmten Wirtschaftszweig — im Brauereigewerbe —zu untersuchen. Im Mittelpunkt der Betrachtung steht jedoch nicht das Gewerbe als solches in seinen volkswirtschaftlichen Beziehungen, sondern der Betrieb, die Unternehmung als wirtschaftliche Einheit. Entsprechend den Ausführungen Schmalenbach's [6]), daß „die Betriebswirtschaftslehre auf die Dauer nicht an der Aufgabe vorbeikommen wird, die auf den Betrieb und auf das Gewinnergebnis wirkenden Außeneinflüsse genauer zu analysieren", soll hier der Versuch gemacht werden, die durch die Besteuerung hervorgerufenen Umwälzungen in der Technik und Wirtschaftsstruktur des Brauereibetriebes näher aufzuzeigen.

Infolge der besonderen Problemstellung und der bisherigen Minderberücksichtigung steuerlicher Belange bei der Behandlung betriebswirtschaftlicher Aufgaben füllt die vorliegende Arbeit in der großen Zahl bereits erschienener Schriften aus demselben Fachgebiete vielleicht eine Lücke aus, so daß der unternommene Versuch sich rechtfertigen würde.

Da ferner die Arbeit die Entwicklung eines privatwirtschaftlichen Industriebetriebes behandelt, in dem Technik, Wirtschaft und Recht sich aufs engste berühren, in dem wirtschaftliches Handeln in hohem Maße an technische Voraussetzungen gebunden ist, die wiederum von öffentlich-rechtlichen Einflüssen berührt werden (vergl. III. Teil), so soll die Arbeit gleichzeitig als Beispiel zu den Ausführungen Prof. Prions dienen, die er über den Ingenieur und die Wirtschaft macht und in denen er auf die Notwendigkeit einer Erweiterung des technischen Wissens nach der wirtschaftlichen Seite hinweist, bezw. eine Ergänzung der wirtschaftlichen Ausbildung durch Kenntnisse technischer Art fordert.

I. Teil.

B. DER BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRODUKTIONSPROZESS IM BRAUEREIBETRIEB.

I. Zweck der Brauerei und Begriffsbestimmung für das Produkt.

Der wirtschaftliche Zweck der Brauerei liegt in der Herstellung von Bier. Unter Bier versteht man im weitesten Sinne jedes aus stärkehaltigen Stoffen durch geistige Gärung hergestellte Getränk [7]). Mit Rücksicht auf die bei der Herstellung von Bier zu verwendenden Rohstoffe ist Bier ein Getränk, welches aus Malz mittels Wasser und Hopfen bereitet und durch Hefe in geistige Gärung versetzt wird [8]).

---

6) Schmalenbach „Dynamische Bilanz", S. 274/75.

7) JllBrL, I. Bd. S. 89; ferner HdStw: Artikel Bier und Bierbrauerei S. 834.

8) Deutsches Nahrungsmittelbuch — 3. Aufl. v. 1922, S. 263.

Nach § 10 Abs. 1 bezw. § 9 Abs. 1—3 des Biersteuergesetzes vom 31. Mai 1931 bezeichnet man als Bier Getränke, die gegoren sind und zu deren Herstellung nur Gerstenmalz, Hopfen, Hefe und Wasser verwendet wurden.

Auch durch Kochen und Vergären von Zucker kann ein Getränk hergestellt werden, das im Sinne des Biersteuergesetzes noch als Bier bezeichnet werden muß [9]).

Eine scharf abgegrenzte Begriffsbestimmung für Bier gibt weder das Gesetz noch die einschlägige Literatur [10]). Was als Bier im Einzelfalle anzusehen ist, richtet sich nach den Anschauungen von Technik und Verkehr [11]).

Allgemein gilt als hauptsächlichste Voraussetzung für den Begriff „Bier", daß es durch alkoholische Gärung entstanden ist [12]). Die Rohstoffe, die der Brauereibetrieb zur Erfüllung seines wirtschaftlichen Zweckes benötigt, sind somit, entsprechend der Begriffsbestimmung für Bier, Gerste bezw. Gerstenmalz, Hopfen, Hefe, Wasser.

Das Biersteuergesetz spricht in § 9 Abs. 1—3 sowie in § 24 der DB zum BierStG von zwei Hauptgruppen: Von untergärigem und obergärigem Bier, eine Unterscheidung, die in der Art des Hefezusatzes zum Zwecke der Vergärung begründet ist. Der obergärigen Brauerei kommt in erster Linie historische Bedeutung zu, ihr Produktionsanteil bleibt heute weit hinter dem der untergärigen Brauerei zurück. Die Produktion von obergärigem Bier erschöpft sich in einer Unzahl von Spezialbieren von rein örtlicher Bedeutung. Die durchschnittliche Jahresleistung aller auch heute, einschließlich der Hausbrauerei, noch in verhältnismäßig großer Anzahl in Betrieb befindlicher obergäriger Betriebe ist gering [13]).

Die folgenden Ausführungen über den Brauereibetrieb befassen sich daher, der wirtschaftlichen Bedeutung des Erzeugnisses entsprechend und — soweit es sich nicht um Fragen handelt, die gleichermaßen auch den obergrärigen Betrieb betreffen, — ausschließlich mit dem untergärigen Brauereibetrieb.

---

9) Urteil des RFH v. 18. 9. 1929 — IV A 175/29.

10) Stiller, Dr., München: „Bier und bierähnliche Getränke", in TfBr v. 27. 2. 1929, Nr. 49, S. 231. Meyer Heinrich, Dr.: „Biersteuerrecht und Bierbezeichnung" in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 18. 8. 1931, Nr. 192, S. 955 und Herzog, B. Dr., Berlin: „Biersteuerrecht und Bierbezeichnung" (Entgegnung) in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 24. 8. 1931, Nr. 197. „Bierbrauerei" in Luegers Lexikon, S. 9. Lintner-Luers: Grundriß der Bierbrauerei, S. 1.

11) RFH-Urteil v. 8. 10. 1924 — IVa A 62/24 in Mrozeks Steuer-Rechtsprechung zu § 1 BierStG.

12) Entsch. d. Reichsgerichts in Strafsachen Bd. 21, S. 346, ferner Entsch. d. Bayr. Ob.L.G. II Nr. 569/26 U. v. 14. 2. 1927 in Mrozeks Steuer-Rechtsprechung zu § 1 BierStG.

13) 1929/30 in Deutschland vorhanden lt. Stat. Jahrbuch für das Deutsche Reich v. 1931, S. 126: Obergärige Betriebe 44 277 *) mit insgesamt 3 720 000 hl Ausstoß, untergärige Betriebe 4167 mit insgesamt 54 358 000 hl Ausstoß.

---

*) darin enthalten 43 741 Hausbrauer gemäß § 10 Abs. 6 des BierStG mit unter 20 hl Jahresausstoß.

II. Die Technik der Bierbereitung.

Im technischen Produktionsprozeß [14]) der Bierbereitung lassen sich drei große, scharf voneinander getrennte Arbeitsvorgänge unterscheiden, die wiederum in verschiedene Arbeitsstufen zerfallen, nämlich:

1. Die Malzbereitung oder das Mälzen mit den Produktionsphasen des Weichens und Keimens der Gerste, sowie des Darrens des Grünmalzes;
2. die Bereitung und Gewinnung der Bierwürze, welche das Maischen, das Kochen der Würze mit Hopfen und das Abkühlen der gekochten Würze auf Gärtemperatur umfaßt;
3. den Gärprozeß, bestehend aus Haupt- und Nachgärung.

Unter Mälzen versteht man die Überführung der Gerste in Malz. Bewerkstelligt wird diese Umwandlung dadurch, daß die Gerste künstlich zum Keimen gebracht wird [15]). Malz ist in weiterem Sinne jedes künstlich zum Keimen gebrachte Getreide.

Der Zweck des Keimens ist die Erzeugung von Enzymen [16]) (Diastase), die das an sich unlösliche Gersteneiweiß in lösliche Produkte überführen (Lintner, Grundriß S. 24). Die Kunst des Mälzens besteht darin, alle diese vielfachen und verwickelten Vorgänge durch Regelung der Feuchtigkeits-, Lüftungs- und Temperaturverhältnisse so zu leiten, daß daraus unter möglichst geringen Verlusten (Mälzungsschwand) ein für Brauzwecke entsprechendes Malz entsteht.

Unter den Braumaterialien nimmt die Gerste unumstritten die erste Stelle ein. Zur Beurteilung der Gerste als Brauware hat man auf Grund eines Bonitierungssystems bestimmte Kennzeichen festgelegt und damit einen Vergleichsmaßstab geschaffen.

Die chemischen und enzymatischen Vorgänge des Mälzens werden durch das Weichen des Gerstenkorns in sogenannten Quellstöcken eingeleitet. Mit der Wasseraufnahme des Gerstenkorns beginnt auch bereits seine Lebenstätigkeit. Das lebende und wachsende Gerstenkorn bedarf ferner, wie jeder andere Organismus, der Sauerstoffzufuhr. Da die Gerste aber in den Quellstöcken unter Wasser liegt, muß die Versorgung mit Sauerstoff auf künstlichem Wege erfolgen. Das Lüften der Weichen geschieht in verschiedenen Formen, entweder durch Einblasen von Preßluft in das Weichgut oder durch Lüften mit gleichzeitiger Umlagerung [17]).

---

14) Leberle H., Dr.: Die Bierbrauerei II. Teil, V. Bd. in Enke's Bibliothek für Chemie u. Technik, Hayduck Fr., Dr.: „Wie entsteht das Bier"? in: Die deutsche Brauindustrie der Gegenwart — S. 53, Verlag von Reimar Hobbing, Berlin.

15) Artikel „Mälzen" in JllBrL II. Bd., S. 129.

16) Enzyme oder Fermente sind hochmolekulare, organische Stoffe mit hohem, bis zu 14% betragendem Stickstoffgehalt, deren chemische Natur noch unerforscht ist. Alle Veränderungen im Keimprozeß werden durch Enzyme hervorgerufen, desgl. die Vorgänge im Sudhaus.

17) Luftwasserweiche nach Doornkaat (Leberle: Die Brauerei I. Teil, S. 150).

Um die Keimung der Gerste weiterzutreiben, wird sie in entsprechend temperierte Räume (Malztennen) gebracht und dort systematisch durch Wenden (Widern) bearbeitet. Im Gegensatz zu dieser sogenannten Tennenmälzerei kann die Keimung auch in Form der mechanisch-pneumatischen Mälzerei in besonderen Keimapparaten geschehen, von der nur zwei Systeme Bedeutung erlangt haben: Die Trommelmälzerei und die Kastenmälzerei.

Das so erhaltene „Grünmalz" muß nunmehr noch einem Trocken- oder Röstprozeß unterworfen werden, dem Darren, damit der Wachstumsvorgang durch Wasserentzug und Entfernung der Keimlinge unterbrochen wird und das Malz sich für eine längere Aufbewahrung eignet. Durch das Darren wird in erster Linie der Charakter des Malzes und damit des Bieres bestimmt [18]), nachdem bereits in den vorhergehenden Arbeitsstadien durch verschiedentliche Regelung der Feuchtigkeits-, Lüftungs- und Temperaturverhältnisse auf den zukünftigen Charakter des Malzes Rücksicht genommen worden ist. Die Verschiedenheit der dunklen und hellen Biere und der zahlreichen Zwischensorten hat ihre Ursache in der Verschiedenheit der dazu verarbeiteten Malze.

Die Umwandlung von Grünmalz in Darrmalz geschieht in besonderen Apparaten, in den sogenannten Malzdarren, die als „Rauchdarren", d. h. Kammern mit Heizgasdurchzug, und „Luftdarren", bei denen erhitzte Luft durch das zu trocknende Material streicht, Anwendung finden. Die Auflagestellen für das Malz — durchlochte Bleche oder Drahtgeflechte — nennt man Horden. In der heutigen Brautechnik verwendet man fast ausschließlich Luftdarren.

Das Malz wird heute bewertet in Bezug auf seine Extraktergiebigkeit und seinen Wassergehalt auf Grund der sogenannten Handelsanalyse, die durch Vereinbarungen (Kongreßmethode) die Einhaltung bestimmter Mindestqualitätsvorschriften verlangt.

Der eigentlich Sud- oder Brauprozeß beginnt erst mit dem Herstellen der Würze durch das „Maischen", dem das Zerkleinern des Malzes, das „Schroten", vorausgeht. Das Schroten geschieht in sogenannten Malzmühlen, in denen das Malzkorn zwischen sich drehende Gußeisenwalzen fällt und wobei das Malzkorn zerbrochen und der Mehlkörper je nach Einstellung der Walzen als Mehl oder Feingrieß aus den Hülsen herausgewalzt wird.

Der dann einsetzende Maischprozeß ist die Fortführung des in Weiche und Tenne eingeleiteten Auflösungsprozesses des Malzkörpers. Es wird hierbei Wasser und das Malzschrot in einem besonderen Gefäß, dem Maischbottisch, zusammengebracht und unter dauernder Bewegung mit Hilfe von Rührwerken oder Propellerflügeln gekocht. Dadurch werden die wasserlöslichen Teile des Malzes in flüssige Form übergeführt und vom Wasser aufgenommen. Die entstehende Lösung ist die Bierwürze. Damit ist der Zweck dieses als „Maischen" bezeichneten Arbeitsvorganges erreicht.

---

18) Lintner: Grundriß S. 48.

Nächstes Erfordernis nach Beendigung des Maischprozesses ist die Gewinnung der Würze in möglichst restloser Weise. Zu diesem Zweck müssen die gelösten Stoffe des Malzes von den ungelösten Schrot- und Hülsenbestandteilen, den sogenannten „Trebern", getrennt werden. Die Würzegewinnung geschieht zunächst dadurch, daß man die Flüssigkeit durch die als Rückstand verbleibende Treberschicht abfiltern läßt, es ist dies das „Abläutern der Bierwürze". Die in der Trebermasse verbleibenden Extraktbestandteile werden durch Zuleiten von heißem Wasser herausgespült, „angeschwänzt".

Die Brautechnik ist in der Lage, die Durchführung dieser Würzegewinnung, den Abläuterprozeß, in zwei in ihrer Arbeitsweise durchaus verschiedenen Apparaten vorzunehmen, nämlich im Läuterbottich oder im Maischefilter.

Die durch einen dieser Läuterprozesse gewonnene Würze wird sodann unter Zugabe von Hopfen gekocht. Durch das Kochen der Würze in den Braupfannen wird überschüssiges Wasser verdampft, gerinnbare Eiweißstoffe werden ausgeschieden und das Bier durch Überführung von aromatischen Hopfenbestandteilen geschmacklich vervollkommnet und konserviert.

Die gekochte und gehopfte Würze wird hierauf auf das Kühlschiff gepumpt und dort oder in Kühlschiffersatzapparaten auf 6—7° C abgekühlt. Auf dem Kühlschiff setzen sich nun die feinen ausgeschiedenen Eiweißstoffe beim Abkühlen als sogenannter „Trub" allmählich ab. Die restlose Absetzung des Trubes ist von großer Wichtigkeit, damit als verkaufsfertiges Getränk ein völlig glanzfeines Bier erhalten wird. Zur Gewinnung der noch im Trub verbleibenden Würzemengen verfügt man über zwei Mittel: Den Trubsack, in dem der Trub ausgepreßt wird, und die Filterpresse, durch die das ganze erzeugte Bier vor dem Abfüllen hindurchgeleitet wird.

Die alkoholische Gärung der gewonnenen Würze durch Zusatz von Hefe und unter Einhaltung bestimmter niederer Temperaturen im Gärkeller ist der letzte Vorgang im Herstellungsprozeß des Bieres, bevor es in die Lagergefäße abgefüllt wird. Von den Lagergefäßen wird das gelagerte und nunmehr konsumreife Bier dann in kleinere Gebinde (Fässer oder Flaschen) abgefüllt und zum Versand gebracht.

III. Die Sonderstellung der Brauerei als Produktionsbetrieb.

Grundsätzlich unterscheidet sich der brautechnische Produktionsprozeß von sämtlichen anderen Betrieben der Erzeugungs- und Verarbeitungsindustrie dadurch, daß man es hinsichtlich des Rohstoffes nicht mit einer toten Materie, wie z. B. beim Holz, Stahl oder Eisen, sondern mit lebenden Organismen in Gestalt des Gerstenkorns zu tun hat.

Mälzerei und Sudhausprozeß verfolgen nun den Zweck, den Organismus des Gerstenkorns in einer bestimmten Richtung zu ent-

wickeln, physiologische Vorgänge anzuregen, um den Stärkeinhalt des Malzes oder Gerstenkorns aufzulösen. Da dieser organische Prozeß an die Funktionen von Zeit, Feuchtigkeitsgehalt und Temperatur geknüpft ist, so ist der Hauptzweck der brautechnischen Arbeit, den Betrieb mit Wärme, Kraft und Kälte zu versorgen [19]). Weil die Bierherstellung in der Hauptsache auf Temperaturen basiert, spielen insbesondere Wärmewirkungen eine große Rolle. Da aber vor allem in der Mälzerei die Grenzen für die verwendbaren Temperaturen sehr eng gezogen sind, so gilt als Haupterfordernis die Schaffung optimaler Verhältnisse nach Zeit und Temperatur [20]).

Daraus ergibt sich wiederum die Forderung, nach erhöhter Betriebssicherheit, weil Störungen in der Kraft- und Wärmeversorgung nicht nur einen Produktionsausfall bedeuten, sondern darüber hinaus noch die in der Verarbeitung befindlichen Rohstoffe Gefahr laufen, für die weitere Verarbeitung unbrauchbar zu werden.

Der Bedarf an Wärme, Kraft und Kälte tritt im Brauereibetrieb jedoch nicht gleichmäßig auf, im Gegenteil, es sind erhebliche Unregelmäßigkeiten und Verschiebungen innerhalb des Wärme-, Kraft- und Kältebedarfs zu verzeichnen, die sich aus der Verschiedenheit der Jahres- und Tageszeit ergeben. Da der Betrieb für einen bestimmten Höchstbedarf eingerichtet sein muß, mit einer Ausnutzung der aufgewendeten Energiemengen jedoch nicht immer zu rechnen ist, so ist ein wirtschaftlich ungünstiger Wirkungsgrad nicht immer zu vermeiden.

Die in der Brauerei verwendeten Rohstoffe (Gerste, bezw. Malz, Wasser etc.) sind Massengüter. Zur Vermeidung von unnötigen Transportkosten hat es sich als zweckmäßig herausgestellt, den Hin- und Hertransport der Massen (Gersten- und Malzschüttung, sowie die Bierflüssigkeit) in der Weise zu vereinfachen, daß man zur Überführung des Arbeitsgutes zu den einzelnen Produktionsstufen das natürliche Gefälle ausnutzte [21]).

Die besonderen Umstände, insbesondere auch die Ersetzung der Handarbeit durch Arbeitsmaschinen bedingen die Schaffung großer Anlagewerte. Der Brauereibetrieb arbeitet mit hohem Anlagekapital, ist also kapitalintensiv orientiert.

Infolge dieser durch die Eigenart des Betriebes erzwungenen Kapitalintensität wirken sich Absatzrückgänge sehr schnell rentabilitätsschmälernd aus, denn je weniger die Anlagen ausgenutzt werden, desto mehr steigen die Produktionskosten je Hektoliter.

Absatzschwankungen werden in wirtschaftlich normalen Zeiten hervorgerufen durch das Aufkommen sozialer Strömungen (Antialkoholbewegung), durch das Sportwesen, bei Ansammlung größerer Menschenmassen, z. B. gelegentlich Festlichkeiten, Tagungen usw.,

19) Goslich u. Fehrmann: Brauereimaschinenkunde I. Bd., Kraft u. Wärmewirtschaft.
20) Moufang, E.: In WfBr, 28. Jahrgang von 1911, S. 514.
21) Leyser: „Die Malz- und Bierbereitung", I. Bd., S. 403.

außerdem ist für die Absatzhöhe eine große Abhängigkeit vom Wetter festzustellen.

Trotzdem hat der Brauereibetrieb nicht die Möglichkeit, sogenannte reine Konjunkturgewinne zu erzielen, d. h. solche Gewinne, die aus erhöhtem Preis infolge erhöhter Nachfrage stammen. In der Brauerei kann es nur erhöhte Gewinne infolge erhöhten Umsatzes, also reine Betriebsgewinne geben, weil der Bierpreis aus bestimmten Gründen als durchaus unveränderlich gilt [22]). Mit dieser Frage hängt eng zusammen die Frage der Vorratswirtschaft. Das Bier kann nicht beliebig lange aufgehoben werden, seine Lagerfähigkeit ist durchaus begrenzt. Andererseits kann im Falle eines plötzlichen Bedarfs nicht das fehlende Quantum auf Grund irgendeines, in anderen Industriezweigen durchaus möglichen „Schnellverfahrens" hergestellt werden. Der Brauprozeß setzt sich, von der Keimung der Gerste angefangen bis zum fertigen Bier, aus einem System von chemisch-physiologischen Reifungs- [23]) und Klärungsvorgängen (Gärung, Lagerung) zusammen, die nicht beliebig beschleunigt werden können. „Das Braugewerbe", sagt man, „ist ein geruhsam Gewerbe". Im Gegenteil, alle Versuche, durch zeitsparende Methoden schneller zu arbeiten oder, betrieblich gesprochen, die „Umschlagsgeschwindigkeit" des investierten Kapitals zu erhöhen, gehen, wie später noch nachgewiesen werden wird, meistens auf Kosten der Qualität des Produktes. Die Zeit als Betriebsfaktor spielt im Brauereibetrieb eine wesentlich andere, und zwar eine geradezu entgegengesetzte Rolle, als in anderen Betrieben, z. B. der Metallbranche, in der Zeitersparnis stets Kostenersparnis bedeutet und in der die Qualität des Produktes nur durch geringere Sorgfalt in der Bearbeitung leiden könnte.

Ein besonderes Kennzeichen für den Brauereibetrieb ist seine Absatztechnik. Der Brauereibetrieb muß einen umfangreichen und kostspieligen Vertriebsapparat unterhalten, demzufolge auf die Vertriebskosten ein entsprechend hoher Anteil an den Gesamtkosten entfällt [24]). Eine besondere Rolle spielt auch die im Braugewerbe einzig dastehende Absatzfinanzierung durch Gewährung von Darlehen an Wirte und Verleger. Der selbständige Wirt sieht im Brauer

---

22) Die Gründe für die Unelastizität des Bierpreises liegen zunächst einmal in der psychologischen Einstellung der Konsumenten, die sich gegen jede Bierpreiserhöhung sträuben, ferner sind die Brauereien an die von den Brauereiorganisationen festgelegten Verbands- oder Richtpreise gebunden, an die sich auch die nicht organisierten Brauereibetriebe halten. Die feste Preisbindung der Brauereien den Wirten gegenüber existiert jedoch größtenteils nur theoretisch, weil praktisch im Konkurrenzkampfe die Bierpreise durch Zugaben, Rabatte, Rückvergütungen und sonstige Vergünstigungen durchbrochen werden (Hektoliterjagd). Wie später noch zu zeigen sein wird, artete dieses Zugabewesen mit zunehmender Konjunkturverschlechterung derart aus, daß besondere Maßnahmen nötig wurden.

23) Schnegg, H. Dr.: „Die biologische Betriebskontrolle des Brauereibetriebes in Enke's Bibliothek für Chemie und Technik — Bd. XIV, Stuttgart.

24) Steinfeld: „Die Entwicklung der Schultheiß-Patzenhofer-Brauerei", S. 81 ff.

seinen Bankier [25]), aber auch in dem Sinne, daß auch die Wirte ihre Sparguthaben bei der Brauerei anlegen. Die Konkurrenzverhältnisse sind weitgehend eingeschränkt worden durch Vereinbarungen verschiedener rechtlicher Art, sei es mit Abnehmern, wie z. B. durch Bierlieferungs- und Bieverlagsverträge, oder durch Vereinbarungen der Brauereien untereinander, wie z. B. durch Kundenschutz- und Kundenaustauschverträge.

Die Produktionstätigkeit des Brauereibetriebes gewinnt durch diese zahlreichen vertragsmäßigen Vereinbarungen zur Absatzsicherung eine Zwischenstellung zwischen reiner Kunden- und Marktproduktion [26]).

Zur Sicherung des Absatzes ist das Braugewerbe wie kein anderer Industriezweig mit einem Netz von gesetzlichen Vorschriften umgeben. Die Vorschriften über Kontingentierung [27]) sowie der numerus clausus [28]), die als gesetzliche Produktionsregelung aufzufassen sind, geben dem Brauereibetrieb einen monopolartigen Schutz. Allerdings ist dadurch auch „die Freiheit [29]) des Betriebsumfanges", d. h. die beliebige Vergrößerung der Produktionsstätte begrenzt.

Die gesetzlichen Vorschriften und Bindungen sind es überhaupt, die dem Brauereibetrieb in vielfacher Hinsicht ihren Stempel aufdrücken. Schon die Verwendung der Rohstoffe ist dem Brauereibetrieb vorgeschrieben.

Im Biersteuergesetz ist im § 10 das Reinheitsgebot [30]) aufgenommen, das, um eine bestimmte Qualität zu sichern, nur die Verwendung bestimmter Rohstoffe zuläßt. Damit wird auch der Begriff des Produktes, wie in Abschnitt B unter I) ausgeführt, enger begrenzt.

---

25) Ecker: „Die Kostenrechnung in der Brauerei" II. Teil, Kapitel: Der Bierabsatz.

26) Herzog: „Die Konkurrenzverhältnisse im deutschen Braugewerbe".

27) Kontingentierung oder Braurecht ist das Recht einer Brauerei, eine bestimmte Menge Bier zu den Normalsteuersätzen herzustellen. Diese eigentliche Kontingentierung ist am 30. VI. 1929 aufgehoben worden.

28) Unter numerus clausus versteht man den Art. V des Biersteuergesetzes, nach dem nur die an einem bestimmten Stichtage bestehenden Brauereien Anspruch auf die Normalsteuersätze haben, während neu aufkommende (Konkurrenz-) Betriebe erhöhte Sätze zu entrichten haben.

29) Knoblauch: „Die Organisation der deutschen Brauindustrie". Berlin 1920, S. 21.

30) Das Reinheitsgebot, seit dem 16. Jahrhundert üblich, stammt aus der bayr. Gesetzgebung und ist erstmalig durch das Gesetz vom 3. Juni 1906 in der Norddeutschen Brausteuergemeinschaft angewandt worden und hat in allen bis jetzt erlassenen Biersteuergesetzen Anwendung gefunden, allerdings mit der Beschränkung, daß für die Bereitung besonderer Biere und zur Bereitung von Ausfuhrbier Abweichungen gestattet sind; dementsprechend unterscheidet man zwischen absolutem Reinheitsgebot, das nur die ausschließliche Verwendung von Gersten- oder Weizenmalz, von Hopfen, Wasser und Hefe als Gärungsprodukt zuläßt, und dem relativen Reinheitsgebot, das in gewissen Grenzen die Verwendung genau bestimmter anderer Stoffe (Mais, Reis, Grieß etc., ferner technisch reinen Zucker) erlaubt. Vergl. Art. Bier u. Bierbereitung in HdStw, S. 834. Dr. Herzog schreibt zum Reinheitsgebot in der TfBr v. 1927, Nr. 156, S. 743: So wie früher die Steuerkontrolle ein Ausfluß der Qualitätskontrolle war, ist neuerdings die Qualitätskontrolle ein Ausfluß der Steuerkontrolle.

Abgesehen von diesen Vorschriften, liegt für den Brauereibetrieb ein besonderes Risikomerkmal darin, als er die Rohstoffe nicht nach einer durchaus einheitlichen Norm, wie das in anderen Industriezweigen der Fall ist, bestellen kann, sondern immerhin an die ausfallenden Ernten gebunden ist, also das von Natur gegebene Produkt verarbeiten muß, das nicht in jedem Jahre gleichmäßig und einheitlich ausfällt und auf das die Herstellungstechnik in nicht unwesentlicher Weise Rücksicht nehmen muß.

Die Qualitätsvorschriften beschränken sich jedoch nicht allein auf das Rohmaterial, sie erfassen auch das fertige Produkt. Früher herrschte unter den einzelnen Bierarten eine große Mannigfaltigkeit. Das Biersteuerrecht hat die Biersorten klassifiziert und typisiert.

Merkmal der einzelnen Biersorten ist der Stammwürzegehalt. Nur diese vom Gesetz festgelegten Biersorten darf das Herstellungsprogramm eines Betriebes umfassen. Die Gesetze der Nachkriegszeit kannten folgende Biersorten:

	Gesetz v. 9. 7. 1923	Novelle v. 10. 8. 1925	Novelle v. 15. 4. 1930 u. Ges. v. 28. 3. 1931
Einfachbier:	bis 5,5 %	bis 6,3 %	3—6,5 %
Schankbier [31]):	8— 9 %	fällt aus	fällt aus
Vollbier:	9—14 %	11—14 %	11—14 %
Starkbier:	über 14 %	über 16 %	über 16 %

Das Biersteuergesetz verlangt die absolute Einhaltung der Grenzen, Toleranzen kennt das Gesetz gemäß RFH-Urteil v. 17. 9. 1926 — IV a 130/26 (Mrozek, Steuerrechtsprechung zu § 3 Abs. 2) nicht.

Das Erzeugnis des Brauereibetriebes ist mit einer Sondersteuer belegt, die allerdings bestimmungsgemäß und der Natur einer Verbrauchssteuer entsprechend vom Konsum getragen werden soll. Da die Erhebung der Steuer jedoch beim Produzenten erfolgt, so sind im Interesse einer Sicherung des Steueraufkommens die in Frage kommenden Erzeugungsstätten einem umfangreichen Kontroll- und Überwachungssystem unterworfen. Auch hierin offenbart sich nicht zum wenigsten die Sonderstellung des Brauereibetriebes im Rahmen der gesamten Wirtschaft [32]).

Interessante Ergebnisse müßten sich ergeben, wenn man die Wirkung der Biersteuer im Sinne der Schmalenbach'schen Kostenkalkulation untersuchen würde, weil hier der Fall gegeben ist, daß mit er-

---

31) Vergl.: „Wesen und Bedeutung der Schankbiere in Brau- und Steuertechnik" von Bezirkszollkommissar Hohl, Dortmund, in ZfZ, Nr. 20, v. 1932, S. 388.

32) Vergl. hierzu: Bilder und Beiträge zur steuertechnischen Überwachung von Brauereien von E. Hohl, Dortmund, in TfBr v. 1931, S. 423, 427, 977, 892, 1189, 1193, 1371 u. 1381; „Die Steueraufsicht in Brauereien" von Brosi in ZfZ, Nr. 7 v. 1931, S. 134; Die Bestimmungen des Biersteuergesetzes über den Verkehr mit Bier von B. Herzog in ZfZ, Nr. 11 v. 1931, S. 201.

höhter Produktion, die also die Selbstkosten pro Einheit bis zum proportionalen Punkt ermäßigen müßte, gerade die staffelweise sich erhöhende Biersteuer die entgegengesetzte Wirkung ausübt und die Kosten pro Einheit erhöht.

C. KURZER GESCHICHTLICHER ÜBERBLICK ÜBER DIE BESTEUERUNG DES BRAUGEWERBES IN DEUTSCHLAND.

Die Besteuerung des Bieres geht in Deutschland bis auf die mittelalterliche Stadtwirtschaft zurück [33]). Die Biersteuer nimmt im heutigen Steuersystem im Rahmen der indirekt veranlagten Aufwandsteuern als Getränkesteuer die erste Stelle ein.

Nach der Absicht des Gesetzgebers soll durch die Brausteuer der Bierkonsum belastet werden. Dieser Grundgedanke, daß es sich bei der Besteuerung des Bieres um eine Besteuerung des Konsums handelt, war nicht nur maßgebend für die Einführung der Brausteuer in früherer Zeit, auch in der neuesten Zeit ist an ihm trotz Änderung der Steuertechnik unverändert festgehalten worden [34]). Die Erhebung der Steuer erfolgt jedoch nicht beim Konsumenten, sondern beim Produzenten, also bei den Brauereien, die gezwungen sind, die Steuer zu verauslagen und an den Staat abzuführen unter der stillschweigenden Voraussetzung, daß die Steuer im Bierpreis auf den Konsum abgewälzt wird.

Es würde über die Grenzen dieser Untersuchung hinausgehen, wenn man die Geschichte der Bierbesteuerung in Deutschland eingehend darstellen wollte. Es darf diesbezüglich auf die diesen Gegenstand behandelnde außerordentlich umfangreiche Literatur verwiesen werden.

Zum Verständnis der im Rahmen dieser Ausführungen aufgeworfenen Fragen ist es jedoch nötig, einen kurzen Überblick über die Arten der Bierbesteuerung, wie sie in den deutschen Ländern bezw. im Reich Anwendung gefunden haben, zu geben. Es genügt dabei, wenn nur bis auf die Zeit nach 1870 zurückgegangen wird, weil um diese Zeit auch im Braugewerbe sich ein Wandel vollzog, nämlich der Übergang von der handwerksmäßig betriebenen Bierherstellung zur industriellen Betriebsform.

Daß sich die Darstellung nicht lediglich auf die Brausteuer bezw. Biersteuer beschränkt, sondern auch diejenigen Steuern erwähnt, die den Brauereibetrieb als solchen belasten, also die direkten Steuern (Einkommensteuer, Vermögensteuer usw.), entspricht der Tatsache, daß gerade diese Steuern, wenn auch nur in der Zeit von 1924 ab, mit Fragen zusammenhängen, die sich mit dem betrieblichen Rechnungs-

33) Artikel „Biersteuer" im HdSt, S. 848; Herzog: Das Bier als Gegenstand der deutschen Finanzwirtschaft bis zur Einführung der Gewerbefreiheit. Ein Beitrag zur Geschichte der Biersteuer in TfBr v. 1927, Nr. 156, S. 743; ferner: Martel, P. Dr.: Zur Geschichte der Biersteuer in ZfZ, Nr. 6 v. 1932, S. 106.

34) Struwe: Materialien zur Frage der Brausteuererhöhung im Norddeutschen Brausteuergebiet, Berlin 1905.

wesen befassen und damit direkt oder indirekt das Ergebnis des braubetrieblichen Wirtschaftsprozesses, den Ertrag oder Gewinn, berühren. Daß hier nur die speziell für den Brauereibetrieb gültigen Fragen ausführlich behandelt werden können und aus den für jeden Betrieb gültigen steuerlichen Gesichtspunkten nur die wesentlichsten herausgegriffen werden können, ergibt sich aus der Natur des weitläufigen Gebietes.

Die Reihenfolge, in der die einzelnen Steuerarten besprochen werden, baut sich auf auf der geschichtlichen Entwicklung.

I. Die Entwicklung der Malzaufschlag- und Brausteuersätze in den deutschen Brausteuergebieten von der Reichsgründung bis zum Weltkrieg [35]).

Das Deutsche Reich zerfiel bis zum Jahre 1918 (26. 7. 1918) hinsichtlich der Bierbesteuerung in fünf Steuergebiete, nämlich in die Norddeutsche Brausteuergemeinschaft, Bayern, Württemberg, Baden und Elsaß-Lothringen.

Nach Artikel 35 Absatz 1 der ehemaligen Reichsverfassung vom 16. April 1871 war das Reich für die Besteuerung über das im Bundesgebiet bereitete „Bier" zwar gesetzgeberisch zuständig, doch blieb nach Absatz 2 daselbst Bayern, Württemberg und Baden die Besteuerung des inländischen Bieres im Wege der Landesgesetzgebung als Reservatrecht vorbehalten (wobei allerdings „eine Übereinstimmung der Gesetzgebung" anzustreben war). Für Elsaß-Lothringen war der Vorbehalt durch § 4 des Reichsgesetzes vom 25. Juni 1873 erfolgt.

Die Steuer war überall eine Rohmaterialsteuer. Die Entwicklung der Malzaufschlag- und Brausteuersätze in den deutschen Brausteuergebieten in den letzten Jahrzehnten soll im folgenden kurz wiedergegeben werden:

a) Norddeutsche Brausteuergemeinschaft.

Sie umfaßte den größten Teil Deutschlands und besteuerte das in ihr erzeugte Bier nach dem aus dem preußischen Gesetz vom 8. Februar 1819 übernommenen Gewichtssteuersystem. Eine einheitliche Regelung für das ganze Gebiet erfolgte durch Reichsgesetz vom 31. Mai 1872, das die bestehende Steuerform mit dem Einheitssatze von 4,— Mk. für einen Doppelzentner Malz beibehielt.

Bis zum Erlaß dieses Gesetzes unterlag nur das Malzschrot der Brausteuer. Nachdem aber Malzersatzstoffe Eingang in die Brautechnik gefunden hatten, belegte das Gesetz von 1872 auch diese stärkemehl- und zuckerhaltigen Stoffe mit entsprechenden Sätzen. Da die in den Jahren 1875, 1879, 1880, 1881 und 1882 unternommenen Versuche, im Reichstag eine Erhöhung der Brausteuer durchzusetzen, ohne Erfolg blieben, brachte erst das Gesetz vom 3. Juni 1903 anläßlich der Reichsfinanzreform eine einschneidende Änderung.

Neben einer Erhöhung der Brausteuer, die rund neun Jahrzehnte unverändert fortbestanden hatte, wurde noch an Stelle des bisherigen

35) HdStw, Artikel: Biersteuer, S. 848 ff. Koppe-Flemminger: Biersteuerrecht, Bd. 15 der Sammlung: Die Steuerkommentare der Praxis. Berlin 1931.

Einheitssatzes eine Staffelsteuer nach dem Betriebsumfang eingeführt.

Der bisherige Satz von 4,— Mk. für einen Doppelzentner Malz wurde als unterster Satz der ersten Steuerstaffel, die bis zu einer Jahresmalzverwendung von 250 dz ging, belassen. Die Staffel wurde in 10 Stufen und einer Spannung von 6 Mk. in Zuschlägen von 50 Pfennig und 1 Mk. in der Weise gesteigert, daß der höchste Satz bei einer Malzverwendung von über 7000 dz mit 10 Mk. zur Erhebung kam. Das entspricht einem Ausstoß von etwa 42 000 hl. Eine grundsätzliche Änderung trat noch ein in Bezug auf das Reinheitsgebot. Die Verwendung von Zucker war danach nur noch bei der Herstellung von obergärigen Bieren zulässig.

Die Reichsfinanzreform von 1909 brachte mit Wirkung vom 1. August 1909 [36]) ab eine weitere erhebliche Erhöhung der Brausteuer auf 14 Mk. in der untersten und 20 Mk. in der höchsten Stufe, wobei die Staffelung unter Aufrechterhaltung des Grundsatzes der Durchstaffelung auf 5 Stufen ermäßigt wurde und wobei der höchste Steuersatz bereits bei einer Malzverwendung von mehr als 5000 dz, also etwa 30 000 hl Ausstoß, erreicht wurde. Steuerermäßigung war mit 4 Mk. pro Doppelzentner für die Hausbrauer und Kleinbetriebe vorgesehen. Zum Schutze der bestehenden Brauereien wurde die Errichtung neuer Brauereien in der Weise erschwert, daß für Bauereien, die nach dem 1. August 1909 neu in Betrieb genommen wurden, erhöhte Steuersätze galten [37]).

b) Bayern.

Zur Zeit der Gründung des Deutschen Reiches wurde in Bayern nach dem Malzaufschlaggesetz vom 16. Mai 1868 der Hektoliter ungebrochenen Malzes mit 4 Mk. nach der in der Mühle oder an der Betriebsstätte vorgenommenen Abmessung versteuert. Dieser Malzaufschlag wurde durch das Gesetz vom 31. Oktober 1879 von 4 Mk. auf 6 Mk. für den Hektoliter erhöht. Das Gesetz vom 8. Dezember 1889 brachte eine Staffelung des Malzaufschlags nach dem Umfange der Betriebe in 4 Sätzen von 5 Mk., 6 Mk., 6,25 Mk. und 6,50 Mk. vom Hektoliter Malz (ca. 53,5 kg). Der höchste Satz hatte erst Geltung für eine 40 000 hl übersteigende Malzverwendung. Eine neue gesetzliche Regelung erfolgte mit dem 1. April 1910. Neben einer Erhöhung des Malzaufschlages brachte das Gesetz auch eine Änderung im System der Bierbesteuerung. Die Hohlraumsteuer wurde durch eine Gewichtssteuer ersetzt. Die neue Gewichtssteuerstaffel unterschied 11 Betriebsklassen mit Steuersätzen von 15 Mk., beginnend bei einem jährlichen Gesamtmalzverbrauch bis zu 1000 dz (also ca. 6000 hl Ausstoß) und endigend mit 20 Mk. für den Doppelzentner Malz bei einem Jahresverbrauch von mehr als 6000 dz Malz (ca. 36 000 hl Ausstoß).

Die Staffelung unterscheidet sich jedoch von derjenigen der üb-

36) Brausteuergesetz vom 15. 7. 1909.

37) Bis zum 31. 3. 1915 50% Aufschlag auf die normalen Staffelsätze und ab 1. 4. 1915 — 1. 3. 1918 25% Aufschlag.

rigen Brausteuergesetze grundsätzlich dadurch, daß keine Durchstaffelung stattfand, daß die größeren Betriebe an den niedrigen Steuersätzen also nicht teilnahmen, jede Brauerei also nach Maßgabe ihres Gesamtmalzverbrauchs pro Jahr nur unter einen Steuersatz fiel. Vergünstigungen waren für die Hausbrauereien vorgesehen, ebenso waren zur Vermeidung von Härten bei Überschreitung der Klassengrenzen Toleranzmengen festgesetzt (50 dz bei der ersten und 100 dz bei den übrigen Betriebsklassen), die die Anwendung des erhöhten Steuersatzes nur für diese geringen Überschreitungen und nicht für den gesamten Malzverbrauch der Brauerei zuließen. Zum Schutze des gegenwärtigen Besitzstandes der Brauereien gegen Konkurrenz durch Betriebserweiterungen wurde der zulässige Malzverbrauch jeder Brauerei durch Zuweisung eines Durchschnittsmalzverbrauches begrenzt. Das Bayr. Malzaufschlaggesetz vom 18. März 1910 enthält also in seinem Art. 5 Abs. 6 bereits den ersten Ansatz zu einer Kontingentierung.

b) Württemberg.

Die Besteuerung des Malzes nach dem Gewicht wurde in Württemberg durch das Gesetz vom 12. 12. 1871 eingeführt. Die Steuer wurde in einer Höhe von 7,20 Mk. für den Doppelzentner bis zum Jahre 1881 erhoben. Durch das Finanzgesetz vom 24. März wurde dieser Satz auf 10 Mk. für den Doppelzentner Malz erhöht und durch in weiteres Finanzgesetz vom 18. August 1909 auf 22 Mk. Die Staffelung wurde am 28. April 1893 eingeführt und durch spätere Gesetzesnovellen erweitert (Gesetz vom 8. 7. 1895 und vom 4. 7. 1900). Als Erleichterung für die kleinen und mittleren Betriebe wurde sie in der Weise gestaltet, daß von dem normalen Satze von 22 Mk. pro Doppelzentner Abschläge bis zu 65% für die unterste Staffelstufe von 250 dz vorgenommen wurden [38]).

Für Hausbrauer betrug die Steuer für die ersten 5 dz 20% des Steuersatzes, also 4,40 Mk. pro dz.

d) Baden.

In Baden war bis zum Jahre 1896 noch die Biersteuer nach dem Kesselraume erhoben worden. Auf Grund des Finanzgesetzes vom 30. März 1870 wurden bis 20 Pf. Steuer von je 15 Liter des Kesselinhaltes erhoben. Durch Finanzgesetz vom 18. März 1880 erhöhte sich der Satz auf 2 Pf. pro Liter Kesselinhalt. Erst das Gesetz vom 30. Juni 1896 ersetzte das System der Kesselsteuer durch eine Malzgewichtsteuer unter gleichzeitiger Einführung einer Steuerstaffel mit Sätzen von 8—12 Mk. pro Doppelzentner Malz. Eine Gesetzesnovelle vom 2. Juli 1904 brachte bei gleichzeitiger Erhöhung des höchsten Steuersatzes auf 13 Mk. eine Durchstaffelung, so daß also jede Braue-

38) Für die ersten 250 dz 65% von 22 Mk. = 14,30 Mk.,
für die folgenden 1500 dz 80% von 22 Mk. = 17,60 Mk.,
für die folgenden 2000 dz 95% von 22 Mk. = 20,90 Mk.,
für den Rest 100% von 22 Mk. = 22,— Mk.

rei mit dem niedrigsten Steuersatze begann und nach Maßgabe ihres Malzverbrauchs in den Steuerstufen aufstieg.

Eine weitere Änderung brachte das Gesetz vom 25. Januar 1910, welches bei fünf Staffelstufen Sätze von 15 Mk. pro Doppelzentner festlegte.

Auch in Baden ist durch das letztgenannte Gesetz ein ermäßigter Satz von 13 Mk. für Kleinbrauer zugestanden worden, ebenso zur Sicherung der bestehenden Betriebe eine beschränkte Kontingentierung insofern, als das Gesetz für neu entstandene Brauereibetriebe eine Sonderauflage vorsah.

e) Elsaß-Lothringen.

In Elsaß-Lothringen galt vor 1871 eine Kesselraumsteuer. Diese ging nach Kriegsende mit dem Lande selbst in den Verband des Deutsches Reiches über und wurde dort bis zum Jahre 1907 beibehalten. Als Steuersatz wurden 2,30 Mk. vom Hektoliter Starkbier und 0,58 Mk. vom Hektoliter Dünnbier erhoben. Ersetzt wurde dieses Steuersystem aus Zweckmäßigkeitsgründen gemäß Gesetz vom 21. Mai 1907 durch die Malzsteuer, denn mit Wirkung vom 1. Juni 1908 gelangte im Reichslande als Landessteuer die Reichsbrausteuer zur Erhebung. An Stelle der in der Brausteuergemeinschaft geltenden Sätze wurden lediglich die Ziffern der badischen Brausteuer mit derselben Staffelung von 8 Mk. für die ersten 250 dz und 13 Mk. für den Rest des Braustoffverbrauchs über 5000 dz übernommen. Im Jahre 1909 wurden die fünf geltenden Steuersätze auf 15 Mk., 17 Mk., 19 Mk., 21 Mk. und 23 Mk. pro Doppelzentner Malz erhöht.

Nach dieser Entwicklung stellt sich bei Ausbruch des Weltkrieges die Bierbesteuerung, in den fünf Brausteuergebieten zusammengefaßt, gemäß Tabelle 1 dar:

Tabelle 1.

Stand der Bierbesteuerung im deutschen Reich bei Ausbruch des Weltkrieges im Jahre 1914.

1. Bayern.

Keine Durchstaffelung

Gesetz vom 18. März 1910	Mk.	Umrechnung auf 1 hl fertigen Bieres (1 dz Malz = 6 hl Bier)
Steuersatz bei einem Malzverbrauch;		
bis zu 1000 dz	15,—	2,50 Mk
von mehr als 1000 dz bis zu 1500 „	15,50	2,58 „
„ „ „ 1500 „ „ „ 2000 „	16,—	2,67 „
„ „ „ 2000 „ „ „ 2500 „	16,50	2,75 „
„ „ „ 2500 „ „ „ 3000 „	17,—	2,83 „
„ „ „ 3000 „ „ „ 3500 „	17,50	2,92 „
„ „ „ 3500 „ „ „ 4000 „	18,—	3,— „
„ „ „ 4000 „ „ „ 4500 „	18,50	3,08 „
„ „ „ 4500 „ „ „ 5000 „	19,—	3,17 „
„ „ „ 5000 „ „ „ 6000 „	19,50	3,25 „
„ „ „ 6000 „ „ „ „	20,—	3,33 „

2. Norddeutsche Brausteuergemeinschaft Württemberg, Baden, Elsaß-Lothringen.

Mit Durchstaffelung

	Brausteuergebiet	Württemberg	Baden	Elsaß-Lothringen	Umrechnung auf 1 hl fertigen Bieres (1 dz Malz = 6 hl Bier			
	Gesetz vom				Brausteuergebiet	Württemberg	Baden	Elsaß-Lothringen
	15. 7. 1909 Mk.	16. 8. 1909 Mk.	25. 1. 1910 Mk.	22. 7. 1909 Mk.	Mk.	Mk.	Mk.	Mk.
Steuersatz bei einem Malzverbrauch								
v. d. ersten 200 dz	14,—	14,30	15,—	15,—	2,33	2,38	2,50	2,33
„ „folgenden 1250	15,—	17,60	17,50	17,—	2,50	2,93	2,92	2,83
„ „ „ 1500	16,—	19,70	20,—	19,—	2,67	3,28	3,33	3,16
„ „ „ 2000	18,—	20,90	21,—	21,—	3,—	3,48	3,50	3,50
„ dem Rest	20,—	22,—	22,—	23,—	3,33	3,67	3,67	3,83

II. Die Entwicklung der Biersteuer von 1918 bis zur Gegenwart.

Im Jahre 1918 (Biersteuergesetz vom 26. 7. 1918) wurde die Rohstoffbesteuerung für das Gebiet der Norddeutschen Brausteuergemeinschaft aufgehoben und eine Fabrikatsteuer, die Biersteuer, eingeführt. Der Hauptanlaß für diese Neuerung ist in den besonderen Verhältnissen der Kriegszeit zu suchen. Die im Kriege immer weiter durchgeführte Bierverdünnung erzwang eine Einschränkung der Malzverwendung, in deren Folge das Steueraufkommen aus der Brausteuer in entsprechendem Maße abnahm. Im Interesse eines erhöhten Steueraufkommens wurde daher die Rohstoffbesteuerung aufgegeben und durch die Besteuerung des fertigen Bieres ersetzt. Die damals eingeführte Biersteuer ist bis heute eine nach Biergattungen (Stammwürzegehalt) und nach dem Umfange des Bierausstoßes der Brauereien gestaffelte Fertigfabrikatsteuer geblieben.

Im Jahre 1919 schlossen sich die drei süddeutschen Länder, Bayern, Baden und Württemberg [39]), der Brausteuergemeinschaft an. Von diesem Zeitpunkt ab ist die Besteuerung des Bieres für das Gebiet des Deutschen Reiches einheitlich [40]). Neben dieser neuen Reichssteuer bestand die Bierbesteuerung durch die Gemeinden, die schon von jeher üblich gewesen war, fort.

---

39) „Gesetz über den Eintritt des Freistaates Württemberg in die Biersteuergemeinschaft" v. 27. 3. 1919; RGBl, S. 345, ferner: „Gesetz über den Eintritt der Freistaaten Bayern und Baden in die Biersteuergemeinschaft" v. 24. 6. 1919; RGBl, S. 599.

40) Die Biersteuer ist endgültig zur Reichsangelegenheit geworden durch den Art. 8 der RV v. 11. 8. 1919, betr. Steuerhoheit des Reiches.

Beide Steuern verloren jedoch infolge der in den Inflationsjahren immer fortschreitenden Geldentwertung bald jede praktische Bedeutung.

Nach Wiederkehr stabiler Verhältnisse wurde auch die Biersteuer in Goldmark festgesetzt. Sie betrug gemäß der 20. Verordnung vom 26. 11. 1923 5—6,10 RM. für den Hektoliter Vollbier, das ist für den weitaus größten Teil der Produktion (rd. 95%).

Die Neuregelung der Gemeindebiersteuer erfolgte durch das Finanzausgleichsgesetz vom 23. 6. 1923 (§ 14) bezw. die Verordnung vom 24. 11. 1923. Die Gemeindebiersteuer konnte auf Grund dieser Vorschriften entweder nach dem Kleinhandelspreise erhoben werden, was einer zusätzlichen Belastung von ca. 2,50 RM. pro Hektoliter gleichkam, oder nach der Menge des Bieres mit einem Höchstsatz von 2,— RM. pro Hektoliter [41]).

Als Durchschnittsbelastung durch Reichs- und Gemeindebiersteuer kann man in den ersten Jahren nach der Stabilisierung rd. 7,— RM. zugrunde legen. (5,40 RM. Biersteuer + 1,60 RM. durchschnittliche Gemeindebiersteuer). Bei einem Durchschnittsbierpreis von 32,— RM. entfallen somit rd. 22% auf den Steueranteil.

Nach dem jetzt geltenden Recht [42]) werden als Reichsbiersteuer Sätze von 9,50 bis 12,— RM. für den Hektoliter erhoben, während die Gemeinden berechtigt sind, Zuschläge in Höhe von 2,50 bis 7,50 RM. für den Hektoliter je nach Stammwürzegehalt zu erheben, die für das Jahr 1931 unter gewissen Voraussetzungen noch verdoppelt werden konnten.

Diese Neuregelung der Steuersätze ergibt eine weit höhere Belastung des Bieres als zu Eröffnung der Goldmarkbilanzen und der dann folgenden stetigen Erhöhung der Steuersätze (vergl. hierzu Tabelle 2).

Die Durchschnittsbelastung des Bieres muß heute mit rund 20,— RM. für den Hektoliter (12,— RM. Reichsbiersteuer und 7,50 RM. Gemeindebiersteuer) angenommen werden, das sind bei einem Durchschnittsbierpreis von rund 42,— RM. ab Brauerei fast 50%. Im Vergleich zur Vorkriegszeit beträgt heute die Steuer allein fast so viel wie der damalige gesamte Bierpreis für den Hektoliter.

Die Entwicklung der Biersteuer von 1918 bis zur Gegenwart zeigt Tabelle 2.

Aus dem Wesen der Verbrauchssteuer ergibt sich, daß diese genannten Steuern (Reichs- und Gemeindebiersteuer) die Brauerei nur zu verauslagen hat und sie bestimmungsgemäß vom Konsum zu tragen sind, auf den sie im Bierpreis fortgewälzt werden sollen.

---

41) u. 42) Fassung des Biersteuergesetzes v. 28. 3. 1931, RGBl I, S. 110 ff., und Verordnung des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. 7. 1930, RGBl I, Nr. 31 v. 27. 7. 1930, S. 311 mit Änderung durch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. 12. 1930, II. Abschn. § 1—3, RGBl I, Nr. 47 v. 2. 12. 1930, S. 517.

Anders liegt der Fall mit den Steuern, die den Brauereibetrieb als solchen treffen sollen. Während in der Vorkriegszeit die „direkten“ [43]) Steuern [44]) eine sehr untergeordnete Rolle in der Wirtschaft spielen, kommt ihnen (und dies gilt in gleicher Weise ebenso für jeden anderen gewerblichen Betrieb) bei der heutigen umfangreichen Steuergesetzgebung und Rechtsprechung erhöhte Bedeutung zu.

Tabelle 2.

Entwicklung der Bierbesteuerung von 1918 bis zur Gegenwart.
a) Reichsbiersteuer.

Steuersatz und Staffel	Biersteuersätze gemäß Gesetz v. 26. 7. 1918 Papiermark	Gesetz v. 26. 7. 1918 mit Änderungen u. der 20. Verordnung v. 26.11.1923 Goldmark	Gesetz v. 10. 8. 1925 RM.	Gesetz v. 15. 4. 1930 und Neufassung des Bier-St-G v. 28. 3. 1931 RM.
Von den ersten 1 000 hl	10,—	5,—	6,—	9,50
von den folgenden 1 000 „			6,50	
„ 8 000 „	10,50	5,10	6,75	9,70
„ 10 000 „	11,—	5,26	7,—	9,90
„ 10 000 „	11,50	5,40	7,25	10,20
„ 30 000 „	12,—	5,60	7,50	10,50
„ 30 000 „	12,30	5,90	7,80	10,80
„ 30 000 „				11,40
von dem Rest	12,50	6,10	8,15	12,—

Die Reichsbierbesteuerung wurde seit 1923 in folgenden Gesetzeen geregelt.

1. Biersteuergesetz vom 9. 7. 1923; RGBl I, Nr. 55 v. 13. 7. 1923, S. 557,
2. Gesetz über die Veränderung einzelner Verbrauchssteuergesetze v. 11. 8. 1923; RGBl I, Nr. 71 v. 14. 8. 1923, S. 771,
3. 20. Verordnung über die Höhe der Biersteuer vom 26. 11. 1923, Art. I—III; Reichszollblatt Nr. 42 v. 29. 11. 1923, S. 329,
4. Verordnung zur Änderung einzelner Verbrauchssteuergesetze v. 13. 2. 1924; RGBl I, Nr. 11 v. 14. 2. 1924, S. 68,
5. Gesetz über die Erhöhung von Bier- und Tabaksteuern v. 10. 8. 1925; RGBl I, Nr. 39 v. 15. 8. 1925, S. 244,
6. Gesetz zur Änderung des Biersteuergesetzes v. 15. 4. 1930; RGBl I, Nr. 12 v. 16. 4. 1930, S. 136,
7. Neue Fassung des Biersteuergesetzes v. 28. 3. 1931; RGBl I, Nr. 13 v. 1. 4. 1931, S. 111.

43) Nach der heutigen Terminologie mit „Besitzsteuern“ bezeichnet.

44) Die Erhebung der direkten Steuern war Länderangelegenheit. In Preußen wurden veranlagt nach einem Einkommensteuertarif die physischen Personen sowie eingetragene Genossenschaften und Vereine gem. § 17 des Einkommensteuergesetzes v. 19. 6. 1906 und § 8 des Ges. v. 26. 5. 1909. Für juristische Personen galten nach dem gleichen Gesetz besondere Tarife. Die Erhebung erfolgte in Einkommensteuerstufen mit steigenden Sätzen und Zuschlägen. Das Vermögen wurde besteuert gem. §§ 17, 18 und 19, 1 des Ergänzungssteuergesetzes v. 19. 6. 1906, Verordnung v. 25. 6. 1895 und § 8 des Ges. v. 26. 5. 1909 gleichfalls in bestimmten Vermögensstufen mit steigenden Steuersätzen. Daneben gab es noch eine besondere Gewerbesteuer. Zuschläge konnten die Gemeinden erheben zur Einkommensteuer (in Berlin vor dem Kriege 100%, später 125%) und zur Gewerbesteuer. Die gesamte Steuerbelastung durch die vorerwähnten Abgaben darf durchschnittlich mit 10 % des Einkommens angenommen werden.

b) Gemeindebiersteuer.

Sie ist geregelt in folgenden Gesetzen:

1. Gesetz zur Änderung des Landessteuergesetzes vom 30. 3. 1920, vom 23. 6. 1923: RGBl I, Nr. 49 v. 5. 7. 1923, S. 483: Neuregelung der Gemeindegetränkesteuern. Der § 13 dieses Gesetzes wurde dann als § 14 in das „Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden" (Finanzausgleichsgesetz) in der Bekanntmachung vom 23. 6. 1923 (RGBl I, Nr. 49 v. 5. 7. 1923, S. 494) übernommen und gab den Gemeinden das Recht, Steuern auf den örtlichen Verbrauch von Bier entweder nach dem Kleinhandelspreis oder nach der Biermenge zu erheben, wobei 5% des Kleinhandelspreises nicht überschritten werden durften.

2. Gesetz über Änderung des Finanzausgleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 10. 8. 1925, Art III § 13; RGBl I, Nr. 39 v. 15. 8. 1925, S. 254—260: Der neu eingestellte § 14a zum F.A.Ges. v. 23. 6. 1923 verbot die Neueinführung von Getränkesteuern nach dem 1. 9. 1925 und begrenzte die Erhebung bereits bestehender Getränkesteuern zeitlich bis zum 31. 3. 1927.

3. Bekanntmachung der neuen Fassung des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden (Finanzausgleichsgesetz) vom 27. 4. 1926; RGBl I, Nr. 24 v. 7. 5. 1926, S. 203: Dieses Gesetz übernahm nur die unter 1. und 2. festgelegten Bestimmungen als § 15 (statt § 14 FinAusglGes. v. 23. 6. 1923) und § 16 (statt § 14a des Gesetzes über Änderungen des FinAusglGes. v. 10. 8. 1925).

4. Gesetz zur Übergangsregelung des Finanzausgleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden v. 9. 4. 1927; RGBl I, Nr. 16 v. 12. 4. 1927, S. 91: Es setzte im § 2, 4 die Bestimmungen des § 16 des FinAusglGes in der Fassung v. 27. 4. 1926 (siehe 3.) außer Kraft und gestattete somit die Weitererhebung von Biersteuern über den 31. 3. 1927 hinaus; ferner erlaubte es die Neueinführung von Biersteuern überhaupt, jedoch darf der Satz für die Biersteuer 7% des Herstellungspreises nicht überschreiten (neuer § 15 Abs. 3 des Gesetzes über Änderungen des FinAusglGes v. 10. 8. 1925).

5. Verordnung des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände vom 26. 7. 1930, II. Abschnitt: Erschließung von Einnahmen für die Gemeinden; RGBl I, Nr. 31 v. 27. 7. 1930, S. 311: Nach § 1 dieses Abschnittes der Verordnung sind die Gemeinden berechtigt, nach Maßgabe der in der Verordnung ergangenen Vorschriften eine Gemeindebiersteuer zu erheben. In den Fällen des § 6 besteht für sie sogar ein Erhebungs- und Zuschlagszwang (bis 100%) zu den in § 2 vorgeschriebenen Sätzen. Der § 2 der Verordnung schreibt für die Erhebung der Gemeindebiersteuer nunmehr f e s t e Sätze vor, und zwar:

bei Einfachbier	2,50 RM. je hl,
bei Schankbier	3,75 RM. je hl,
bei Vollbier	5,— RM. je hl,
bei Starkbier	7,50 RM. je hl.

Nachtrag:

Im Jahre 1932 ist eine Ermäßigung der Biersteuer erfolgt, und zwar durch die Verordnung des Reichspräsidenten über Biersteuersenkung usw. v. 19. 3. 1932 (RGBl I, Nr. 18 v. 20. 3. 1932, S. 135 ff.). Danach beträgt die Biersteuer

von den ersten	2 000 hl	6,50 RM,
von den folgenden	8 000 hl	6,70 RM,
von den folgenden	10 000 hl	6,90 RM,
von den folgenden	10 000 hl	7,20 RM,
von den folgenden	30 000 hl	7,50 RM,
von den folgenden	30 000 hl	7,80 RM,
von den folgenden	30 000 hl	8,40 RM,
von dem Rest		9,— RM.

Gemäß Kapitel II dieser Verordnung haben auch die Gemeindebiersteuersätze eine Herabsetzung erfahren.

Die allgemeinen Grundlagen des Steuerrechts sind in der Reichsabgabenordnung (AO v. 22. 5. 1931) enthalten, denn sie enthält alle steuerrechtlichen Grundsätze sowie die Verfahrensvorschriften über Ermittlung und Festsetzung der Steuern. Besondere Bewertungsvorschriften, die für die Festsetzung des steuerpflichtigen Vermögens überaus wichtig sind, sind im Reichsbewertungsgestz vom 19. 8. 1925 vereinigt.

Von dem so nach bestimmten steuerlichen Vorschriften festgestellten Vermögen ist die Vermögenssteuer (5—7%) zu entrichten, die auf dem Gesetz vom 108. 8. 1925 beruht. Zusätzlich wird auf Grund des Industriebelastungsgesetzes sowie der Aufbringungsgesetze vom 30. 8. 1924 die Industriebelastung (1930 : 6,5%) erhoben, für die die Vermögenssteuer als Grundlage dient.

Als weitere Besitzsteuer tritt bei physischen Personen die Einkommensteuer[45]) und bei juristischen Personen die Körperschaftssteuer in den Vordergrund. Für Brauereien kommen hier in erster Linie die Bestimmungen, sowie die zu den einzelnen Paragraphen ergangenen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs in Frage, die sich mit besonderen betriebswirtschaftlichen Fragen, wie Aktivierung von Gegenständen des Anlage- und Betriebsvermögens, Abschreibung, Abzugsfähigkeit bestimmter Unkosten usw., befassen.

Die Einkommensteuer ist durchgestaffelt von 10—40% für Einkommen von 8000—80 000 RM., während für die Körperschaftsteuer durchweg der Satz von 20% gilt.

Als Sondersteuer tritt zu der Besteuerung des gewerblichen Einkommens noch hinzu die Gewerbeertragsteuer[46]) (in Preußen rd. 2% betragend ohne Kommunalzuschläge, die in Berlin z. B. über 500% betragen).

Neben den sonstigen Steuern fällt als regelmäßig zu zahlende Steuer in der Hauptsache noch ins Gewicht die Umsatzsteuer, eine Verkehrssteuer, zur Zeit 2% betragend. Damit ist jedoch die Zahl der den Betrieb unter Umständen belastenden Abgaben noch nicht erschöpft[47]). Soweit ihnen besondere Bedeutung im Einzelfalle zukommt, wird auf sie noch in den folgenden Ausführungen zurückzukommen sein.

---

45 Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 1925 (RGBl I, S. 189) mit Änderungen auf Grund der Gesetze v. 19. 12. 1925 (RGBl I, S. 469), v. 26. 2. 1926 (RGBl I, S. 107), v. 31. 3. 1926 (RGBl I, S. 185, 187), v. 22. 12. 1927 (RGBl I, S. 485), v. 23. 7. 1928 (RGBl I, S. 290), v. 29. 6. 1929 (RGBl I, S. 123) und der Verordnungen v. 16. 10. 1930 (RGBl I, S. 464), v. 1. 12. 1930 (RGBl I, S. 517, 575), v. 5. 6. 1931 (RGBl I, S. 279, 302, 311), v. 8. 12. 1931 (RGBl I, S. 699, 731, 736) und v. 23. 12. 1931 (RGBl I, S. 779, 780) und Körperschaftsteuergesetz v. 10. 8. 1925 mit Änderungen v. 29. 6. 1929 (RGBl I, S. 123), v. 16. 10. 1930 (RGBl I, S. 464); Verordnung v. 1. 12. 1930 (RGBl I, S. 517).

46) Gesetz v. 17. 4. 1930 über die Regelung der Gewerbesteuer für 1930 (GS, S. 93).

47) In der Abhandlung „Das falsche englische Beispiel" in Nr. 251 der TfBr v. 25. 10. 1929, in der die Steuerbelastung der deutschen und englischen Alkoholproduzenten miteinander verglichen wird, werden 31 Zwangssteuern und Abgaben aufgeführt, die vom deutschen Brauereibetrieb zu entrichten sind.

II. Teil.

D. DIE ENTWICKLUNG DES BRAUTECHNISCHEN PRODUKTIONSPROZESSES UNTER DEM EINFLUSS DER BESTEUERUNG.

Die technische Aufwärtsbewegung im Braugewerbe seit Anfang des 20. Jahrhunderts ist gewaltig. In den Untersuchungen, inwieweit der Brauereibetrieb bezw. das ganze Braugewerbe an der allgemeinen Industrialisierung teilgenommen hat, wird als Grund für die Entwicklung meist die Tendenz zur Betriebsvergrößerung, die Tendenz zur Verringerung der Arbeitskosten usw. angegeben. Man sieht in der Einführung neuer Methoden und Verfahren wohl auch einen naturnotwendigen Vorgang, der schlechterdings nicht aufgehalten werden kann und mit dem sich jeder Betrieb abzufinden hat [48]).

Durchweg wird übersehen, daß mit diesen technischen Veränderungen gerade im Brauereibetrieb eine Materie im ursächlichsten Zusammenhang steht, der man sonst nur in der kaufmännisch-rechnungsmäßigen Abwicklung des Produktionsprozesses eine gewisse, wenn auch unangenehme, Bedeutung zuerkennt, nämlich der Besteuerung.

Eine Untersuchung, inwieweit die Einführung technischer Neuerungen, sowie die Anwendung besonderer technischer Verfahren der Bierherstellung bezw. wirtschaftlicherer Arbeitsweisen auf den Einfluß der Besteuerung zurückzuführen ist, soll in diesem Abschnitt durchgeführt werden.

Ausgangspunkt eines solchen Versuches muß auf jeden Fall zunächst die Feststellung sein, um welche Steuer es sich handelt und welche Möglichkeiten gegeben sind, sie zu vermeiden, abzuwälzen oder einzuholen.

Die gesamte technische Entwicklung des Brauereibetriebes, insbesondere die Mechanisierungs- und Maschinisierungsbestrebungen der letzten Jahre werden von dieser Seite aus überhaupt nicht völlig zu erfassen sein, weil von vornherein Einrichtungen und Maschinen auszuscheiden sind, die der Bierherstellung nur indirekt dienen, z. B. die Einrichtung der Bierbeförderung und des Bierabsatzes. Es handelt sich hier ausnahmslos um Betriebsverbesserungen mit dem Zwecke der Kostenersparung im Rahmen der allgemeinen Rationalisierung, denen keinerlei direkte steuerliche Beweggründe zugrunde liegen [49]).

---

48) Fehrmann, Karl: Die Industrialisierung des Braugewerbes in WfBr, 25. Jahrg., Nr. 73 v. 27. 3. 1927.

49) Lt. HdStw ist gemäß Artikel „Überwälzung der Steuer", Bd. 8, S. 336 unter Steuereinholung jeder Vorgang zu verstehen, der zur Erhöhung der Rentabilität des Unternehmens beiträgt, „weil es dadurch die befürchtete Steuerlast leichter trägt". Seligmann denkt hierbei nur an Verbesserungen des Produktionsprozesses, nicht des Erwerbsprozesses. Wollte man jedoch den Ausführungen im HdStw unbegrenzt folgen, so wären — da jeder Betrieb besteuert wird — und eine gewisse Rationalisierung in jedem Betriebe stattgefunden hat — die beiden Begriffe „Steuereinholung" und „Rationalisierung" gleichzusetzen. In der Betriebswirtschaftslehre bezeichnet man Vorgänge, die dazu dienen, unvermeidbare Ausgaben durch Ersparungen anderer Art wie-

Damit sind für die Untersuchung bereits Grenzen gezogen durch die Einengung auf den eigentlichen Brauprozeß.

Bei der Betrachtung der technisch-maschinellen Entwicklung des Brauereibetriebes unter diesem besonderen steuerlichen Gesichtspunkt erscheint es zweckmäßig, eine Unterteilung vorzunehmen, entsprechend dem gesamten Arbeits- und Produktionsgang, der in der Brauerei vorliegt. Demnach wäre zunächst die Mälzerei auf Erscheinungen hin zu untersuchen, die sich unter dem Einfluß der Besteuerung gezeigt haben, und dann der eigentliche Brauvorgang, die Arbeitsweise im Sudhaus. In diesen beiden unabhängig voneinander arbeitenden Betrieben erfolgt bekanntlich die Bierherstellung. Für Brauereien, die keine eigene Mälzerei besitzen, die also nur gekauftes Malz verarbeiten, beschränken sich die Ausführungen naturgemäß nur auf den zweiten Teil des brautechnischen Produktionsprozesses, auf den Sudhausbetrieb. Sinngemäß gelten für diese Betriebe die Ausführungen über Einkauf und Lagerung des Malzes, wie sie in dem Kapitel über die Auswahl und Behandlung des Rohstoffes gemacht werden.

I. Auswahl und Behandlung des Rohstoffes.

Schon bei der Auswahl des Rohmaterials treten steuerliche Gesichtspunkte in den Vordergrund. Zur Bierherstellung benötigt der Brauereibetrieb die Extraktstoffe der Gerste. Als Braugersten können deshalb nur stärkereiche Gersten in Betracht kommen, das sind eiweißarme, volle und bauchige Gersten. Unter dem Druck der Rohstoffsteuer war es in hohem Grade vorteilhaft, nur ein hochwertiges Malz zu verbrauen, weil eine bestimmte Menge eines extraktärmeren Malzes genau so hoch versteuert werden mußte. Ein geldlicher Vorteil durch Steuerersparnis war demnach nur zu erzielen, wenn aus der versteuerten Gerste möglichst viel Extrakt gewonnen wurde. Dadurch mußte sich die gezahlte Rohmaterialsteuer auf eine größere Anzahl erzeugter Hektoliter Bier verteilen, die Steuerbelastung pro Hektoliter mußte also mit Erhöhung der Ausbeute bezw. der hergestellten Biermenge pro Einheit sinken.

Man ging nun, um die Brausteuer zu sparen, zunächst daran, die vorhandene Braugerste einer besonderen Behandlung zu unterziehen in der richtigen Erkenntnis, daß eine geeignete Sortierung und Putzung auf dem Wege über Steuerersparung großen Einfluß auf den Betriebsgewinn haben müsse.

Daneben liefen aber noch Bestrebungen einher, die Vorbedingung für höchste Extraktausbeute durch einen systematischen Qua-

---

der auszugleichen, als „innerbetrieblichen Kostenausgleich". Deshalb dürfte auch die Formulierung Seligmann's zu weit gefaßt sein. Als Steuereinholung im eigentlichen Sinne (direkte Steuereinholung) sind im Rahmen dieser Ausführungen nur Änderungen im Produktionsprozeß zu verstehen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Verarbeitung des Produktes, d. h. seiner Ausbeutung stehen.

litätsgerstenbau zu schaffen, indem man alle Kräfte daran setzte, edle, eiweißarme, extraktreiche Braugersten zu züchten[50]).

Diese Bestrebungen laufen letzten Endes auf das Problem der Standardisierung des Braugerstenbaues hinaus und wurden damals akut[51]).

Zur Zeit der Erhebung der Brausteuer vom Hektoliter Malz, wie sie z. B. in Bayern üblich war, bevorzugten die dortigen Brauereien möglichst die runden kurzen Gersten, weil bekanntlich die Kugel für den gleichen Rauminhalt die kleinste Oberfläche hat und diese Gerstensorten daher am vorteilhaftesten sind. Sie weisen auch pro Zentner Gerste einen relativ geringeren Spelzenanteil bezw. einen relativ größeren Mehlkörper auf und liefern deshalb mehr Extrakt, also mehr Bier.

Der Mälzungsprozeß bedarf zur Herstellung eines guten, gleichmäßig gewachsenen und gelösten Malzes möglichst einheitlicher Sorten, die gleichmäßig weichen, keimen und sich bis in die Kornspitze auflösen. In der Mälzerei kann für Körner, die beim Keimen zurückgeblieben sind, nicht zusätzlich Zeit zur Nachholung aufgewendet werden, eine gleichmäßige Korngröße ist also zur rationellen Verarbeitung unerläßlich. Eine gleichmäßige Korngröße erzielte man durch Einführung von Sortiermaschinen, die die Körner von geringerer Größe entfernen, desgleichen die zerschlagenen Körner, die den Mälzprozeß insofern noch ungünstig beeinträchtigen, als sie zur Schimmelbildung neigen. Die Gerstensortier-Apparate zerlegten die Gerste meist in drei Anteile je nach Korngröße, deren jeder für sich dann vermälzt wurde.

Der Gerstensortierung voran geht jedoch der Vorgang der Gerstenreinigung mit Hilfe von Gerstenreinigungsmaschinen. Die Gerste enthält bei der Anlieferung bisweilen noch ein Teil der Grannen, Spreu, Staub, Steinchen, Unkrautsamen und zerbrochene Körner, die entfernt werden müssen. Erst wenn die Reinigung der Gerste beendet ist, erfolgt die Gerstensortierung. Auch der Gerstenreinigung wurde erst besonderes Augenmerk geschenkt, als es die durch die Steuerlasten hervorgerufene wirtschaftliche Depression im Brauegewerbe nötig machte, Mittel und Wege ausfindig zu machen, um die hohen Unkosten zu verringern.

Trotz dieser vorbereitenden Arbeitsvorgänge, die bereits auf eine Entfernung unvermälzbarer Teile abgestellt sind, war der sogenannten Steuereinholung durch den mitzuversteuernden unvermälzbaren Teil der Gerste, der Außenhaut oder Spelze, eine Grenze gezogen. Da es sich nicht vermeiden ließ, daß bei der Rohstoffsteuer auch der Spelzenanteil mitversteuert wurde, so wäre für den Brauer

---

50) Goldene Regeln für den Braugerstenbau. TfBr 27. Jahrg., Nr. 9 v. 26. 2. 1910, S. 97/98.

51) „Zum Problem der Standardisierung des Braugerstenmarktes" von Ökonomierat M. Ferstl, Erding in TfBr von 1927, Nr. 171, S. 810; ferner: Lage und Aussichten der Rohstoffversorgung der deutschen Brauereien in BBZ v. 25. 10. 1932, I. Handelsbeilage, Nr. 501.

natürlich eine Gerste der ideale Rostoff gewesen, die — zunächst abgesehen von sonstigen Erfordernissen — überhaupt keine Spelzen besitzt. Eine solche Gerstenart gibt es. Es ist die sogenannte spelzenlose Gerste oder Nacktgerste. Ihr besonderer Vorteil liegt naturgemäß darin, daß die Extraktausbeute aus diesem Rohstoff beträchtlich höher ist, als dies bei den übrigen Braugerstensorten der Fall ist, weil der Spelzenanteil fortfällt, der mit 7—10% angenommen werden kann. Durch den Wegfall der Spelze fehlen auch die in der Hülse eingelagerten Bitterstoffe, die unter Umständen einen ungünstigen Einfluß auf die Geschmacksfeinheit des Bieres ausüben.

Die Verwendung dieser spelzenlosen Nacktgerste müßte also unbedingt steuerersparend wirken und in der Tat fallen die Versuche, aus der spelzenlosen Gerste Bier herzustellen, in die Zeit der Brausteuererhöhung. W. Windisch bemühte sich bereits zu Beginn des Jahrhunderts im Verfolg seiner Versuche, die Einwirkung der Spelzenbestandteile im Brauprozeß auszuschalten, die Nacktgerste im Braugewerbe einzuführen [52]).

Der Versuch scheiterte jedoch ausschließlich infolge steuerlicher Einwirkungen [53]) und keineswegs deshalb, weil die Brautechnik der damaligen Zeit diese Gerstenart nicht hätte verarbeiten können. Die Steuerbehörde belegte nämlich dieses besondere Braumalz mit einem Sonderzuschlag, der mit 14% [54]) des Brausteuersatzes bemessen war, entsprechend dem Spelzenanteil normaler Gersten, der ungünstigenfalls bis 14% betragen kann. Auf Grund dieses Sonderzuschlags waren die Betriebe gezwungen, die Nacktgerste von vornherein wieder aus dem Bereich der Brauerei-Rohstoffe auszuscheiden, denn es gab niemand, der sich mit diesen zusätzlichen Kosten der Sondersteuer belasten wollte. Erst der jüngsten Entwicklung blieb es vorbehalten, gleichfalls gezwungen durch steuerliche Einwirkungen, die Verwendung der Nacktgerste wieder einzuführen (vergl. S. 42).

Da eine Verwendung der spelzenlosen Gerste, wie ausgeführt, aus rein steuerlichen Gründen damals unmöglich war, mußten sich die Bestrebungen, durch Ersparnis von Steuern den Betriebsgewinn zu erhöhen, darauf beschränken, durch richtige Sortierung und Putzung des Rohstoffes, ferner durch Verminderung des Spelzenanteils, durch Polieren des Malzes möglichst nur extrakthaltige Teile zu versteuern und zu verarbeiten. Das Polieren des Malzes geschah zum Zwecke nochmaliger Reinigung vor dem Verschroten in der Poliermaschine in

---

52) Windisch, W.: Hintergerste, Wintergerste, nackte Gerste als Braumaterial in JVLB, 9. Bd 1906, S. 530 ff.; ferner: Holländer, Felix: Versuche mit nackter Gerste in WfBr, 30. Jahrg. 1913, Nr. 9, S. 135.

53) Jahrbuch der V. u. L. Br. 21. Bd. 1930, S. 196.

54) Gemäß § 13 der AB zu § 5 des Brausteuergesetzes v 15. 7. 1909 waren Malze, die durch Sichten, Sieben und Sortieren von den Hülsen (Spelzen) befreit waren, mit einem Zuschlag von 14% zu versteuern, sofern von dem Brauer nicht nachgewiesen wurde, daß die durch diese Vorbereitung herbeigeführte Gewichtsverminderung weniger als 15% des ursprünglichen Gewichts des Malzes betragen hat. Ähnliche Bestimmungen galten für spelzenlose Gersten.

der Weise, daß das Malz an den Wandungen in einem Siebmantel, bezw. die Malzkörner, aufeinander derart gerieben wurden, daß sich möglichst viel Hülsenteile bezw. auch die unter den Hülsen liegenden Blattkeime ablösten [55]).

G. Jacob [56]) gibt in seinem Buche eine ausführliche Rentabilitätsberechnung über die Wirtschaftlichkeit einer Sortier- und Putzvorrichtung. Die Vorteile, die nach ihm die Verwendung einer Sortiermaschine bringt, sind neben dem durch Ausbeuteerhöhung des Malzes erzielten Steuermehrgewinn vor allem noch die Verringerung der jährlich zu vermälzenden und zu verbrauchenden Gesamtgerstenmenge. „Der Gesamtverbrauch muß sinken, je inhaltsreicher die Rohstoffe sind" (S. 62). Da durch die Sortierung sich ein Malz von gleicher Korngröße ergibt und dieses wiederum ein einheitliches Schrot liefert, so fördert die Gerstensortierung sogar die Sudhausausbeute. Jacob berechnet den reinen Steuergewinn durch die bewirkte Extrakterhöhung an einem Beispiel von 3000 dz Malzverbrauch (18 000 hl Ausstoß) auf 507,— Mk. unter Zugrundelegung von 20,— Mk. Steuer pro 100 kg Malz (S. 64/65).

Ein weiterer Vorteil der Malzpolierung besteht neben der Steuerersparung noch darin, daß mit der Entfernung der Hülsen auch Staub und Schimmelpilze entfernt werden, wodurch eine Qualitätsverbesserung eintritt. Zweifellos wirkte sich aber die Malzpolierung auch noch in der Richtung einer Ersparnis in der zu verarbeitenden Gesamtmenge im Sudhaus aus. Zahlenmäßig errechnet Jacob (S. 79—84) die Ersparnis beim Malzpolieren auf 201,3 Mk. bei 3000 dz Malzverbrauch (18 000 hl Ausstoß) und einem Malzpreis von 18,— Mk. pro 100 kg. Zur Ermittlung und Einstellung der günstigsten Poliergrenze werden die Poliermaschinen mit Reguliervorrichtung auf verschieden scharfes Arbeiten verwendet.

Daß die Einführung von solchen verarbeitenden Maschinen in der Hauptsache eine Folge steuerlicher Zwangsverhältnisse [57]) ist, ergibt sich auch aus den Ausführungen verschiedener Autoren.

Vogel [58]) schreibt in der Allgemeinen Brauer- und Hopfenzeitung:

---

55) WfBr 27. Jahrg., Nr. 12 v. 19. 3. 1910, S. 138 und Nr. 35 v. 27. 8. 1910, S. 435.

56) Jacob, Gottfried: Die Kontrolle der Mälzerei- und Brauereiarbeitsmaschinen. Oldenburgs Technische Handbibliothek Bd. 19, S. 62 ff.

57) Sachse, Hamburg: Wie stellt sich die Steuerverwaltung zu den auf Verminderung der Steuerbelastung abzielenden Bestrebungen in der Brauereitechnik speziell in der Mälzerei in WfBr, 25. Jahrg. 1908, Nr. 22, S. 329 ff. Windisch, W.: Zum Kapitel „Spitzmalz und Brausteuerbehörde" in WfBr, 25. Jahrg. 1908, Nr. 36, S. 519 ff. Windisch, W.: Wird durch Spitzmalzverarbeitung von den Brauereien eine Ersparung an Brausteuern erzielt? in WfBr, 25. Jahrg. 1908, Nr. 52, S. 861.

58) Vogel, H. Prof.: „Hat die Malzaufschlagnovelle vom Jahre 1889 den Rückgang der Bayr. Kleinbrauer aufgehalten oder nicht? in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 1897, Nr. 68, 69 u. 70.

„Nirgends wird das Malz so fleißig geputzt, nirgends führen sich Polierapparate so leicht ein wie hier, nirgends weiß der Brauer, wenn es gegen Ende der Sudperiode geht, so genau, wieviel Hektoliter Malz er schon versotten hat und wie viele Sude er noch machen darf, alles das nur, um noch ein weiteres Jahr im Genuß der Steuerermäßigung zu verbleiben."

Und ähnlich äußert sich Lange [59]):

„Seit 1910 werden Malzkästen und Malzsilos in den kleinen Brauereien allenthalben geschaffen, auch ist im großen und ganzen eine wesentliche Verbesserung der Einrichtungen auch bei kleinen Betrieben zu verzeichnen. Offenbar habe man auch hier erkannt, daß nur noch unter Ausnutzung aller Errungenschaften der modernen Wissenschaft und Technik etwas zu erreichen sei. Auch größere Betriebe sehen sich gezwungen, zur besseren Trockenhaltung ihres Malzes Einrichtungen zu treffen. Ferner hat das Bedürfnis nach Putzen des Malzes auch in den kleineren Betrieben zugenommen."

Ein weiterer Wandel in der Malzverwertung, der auf den Steuerdruck zurückzuführen ist, vollzog sich dahingehend, daß man nunmehr mehr als früher auf die Möglichkeit eines geringeren Wassergehaltes der Gerste bezw. des Malzes sah, weil der Wassergehalt das Gewicht des Malzes und hiermit auch die Steuerleistung erhöhte.

W. Windisch [60]) war es, der auf die große Bedeutung hinwies, die dem Wassergehalt des Malzes unter den damaligen Steuerverhältnissen für die Rentabilität des Brauereibetriebes zukam. Unter dem System der Rohstoffsteuern ist das wasserreiche Malz genau so hoch zu versteuern wie ein wasserarmes Malz. Je weiter also der Feuchtigkeitsgrad des Malzes herabgesetzt wird, desto weniger nutzloses Wasser wird verarbeitet. Windisch betonte die Notwendigkeit der Herstellung und Verarbeitung wasserarmen Malzes und seine Lagerung in entsprechenden Silos, in denen es unter allen Umständen vor dem Zutritt von Feuchtigkeit geschützt ist. Windisch rechnete an einem Beispiel [61]), in dem ein Brauereibetrieb mit 10 000 Ztr. Malzverbrauch (Ausstoß 30 000 hl) zugrunde gelegt war, bei einem durchschnittlichen Steuersatz von 10,— RM. (für Übersude!) pro Zentner Malz aus, wieviel bei einem Mehrwassergehalt des Malzes von 2% (d. h. 5% statt nur 3%) mehr Steuer gezahlt werden müßten bezw.,

59) Lange K. A.: „Die Wirkungen des bayr. Malzaufschlaggesetzes v. 18. 3. 1910", S. 76—78.

60) Windisch: „Über die Bedeutung des Wassergehaltes des Malzes unter den heutigen Steuerverhältnissen" in WfBr, 26. Jahrg., Nr. 50 v. 11. 12. 1909, F. 637 ff., ferner: Windisch, W.: Über den Wassergehalt und die Lagerreife des Malzes" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 3, S. 23, ferner: Windisch, W.: „Zur Frage der Herstellung und Verarbeitung trockenen Malzes" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 10 v. 5. 3. 1910, S. 109, ferner: Windisch, W.: „Über die durch die heutigen Steuerverhältnisse bedingte Notwendigkeit des Einkaufs der Gerste nach Analyse und der Verarbeitung eiweißarmer, extraktreicher Gersten und Malze" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 11, S. 193.

61) WfBr, 26. Jahrg., Nr. 50, S. 637 und WfBr, 27. Jahrg., Nr. 3, S. 23.

da von der Wasserbeschaffenheit des Malzes die Beschaffenheit des Schrotes abhängt, welche Minderausbeute sich infolge der geringeren Extraktergiebigkeit des Schrotes aus feuchtem Malz ergibt. Er errechnete folgenden Verlust:

Mehrsteuern für Mehrwasser im Malz	2000,— M.
Direkter Ausbeuteverlust	1050,— M.
Mehrsteuer für Mehrausschüttung	576,— M.
Gesamtverlust	3626,— M.

Auch Lange [62]) errechnete für bayerische Verhältnisse, daß eine Feuchtigkeitszunahme von nur 1% schon für Brauer der niedrigsten Steuerstufen einen Steuermehrbetrag von 15 Pfennigen für den Doppelzentner Malz zur Folge hatte.

Die Bedeutung des Wassergehaltes gerade für den Klein- und Mittelbetrieb [63]) im System der Gewichtssteuern ist auch im Entwurf zum bayr. Malzaufschlaggesetz (§ 21 ff.) gewürdigt, wenn auf die Einwände der Gegner der Gewichtssteuer hingewiesen [64]) wird, die die Gewichtssteuer gegenüber der Raumsteuer nicht als die „gerechtere Steuer" anerkennen. „Die Rohmaterialgewichtssteuer schädige den Klein- und Mittelbrauer, weil das Malz durch Feuchtigkeitszunahme zwar nicht das Volumen, wohl aber das Gewicht verändere und daher auch die Betriebe für Wasser Steuern zahlen müßten, die nicht mit Einrichtungen für hinreichend trockene Lagerung des Malzes versehen sind. Gerade die Klein- und Mittelbrauer aber seien durchgehend darauf angewiesen, von Kunden übernommene, oft minderwertige Gerste zu vermälzen."

W. Windisch führte in der erwähnten Abhandlung [65]) weiter aus:

> „Mit der Lagerung des Malzes ist es noch recht übel bestellt. Die Verhältnisse werden uns aber zwingen, in allen Betrieben entschieden in dieser Beziehung Wandel zu schaffen. Wir müssen in Zukunft unter allen Umständen trockene Malze verarbeiten, es ist das eine Rentabilitätsfrage von höchster Bedeutung. Es darf nicht so bleiben trotz Läuterbottich, der, wenn er in dieser wichigen Frage versagt, eben weichen muß, und zwar einem Apparat, der auch das frischeste und trockenste Malz anstandslos läutert, dem Maischefilter. Unsere Aufgabe für die Zukunft wird es also unbedingt sein müssen, zunächst

62) Lange, K. A.: „Die Wirkungen des bayr. Malzaufschlags vom 18. 3. 1910", S. 237.

63) Allgemein bezeichnete man: als Kleinbrauer Betriebe mit einem jährlichen Malzverbrauch bis 2000 hl, als Mittelbrauer Betriebe mit einem jährlichen Malzverbrauch von 2000—10 000 hl, als Großbetriebe Betriebe mit einem jährlichen Malzverbrauch von über 10 000 hl.

64) Lange, K. A.: a.a.O. S. 9 ff.

65) Windisch, W.: „Über die Bedeutung des Wassergehaltes des Malzes unter den heutigen Steuerverhältnissen" in WfBr, 26. Jahrg., Nr. 50 v. 11. 12. 1909, S. 638.

durch kräftiges Austrocknen möglichst wasserarme Malze herzustellen und dann für eine durchaus trockene Lagerung des Malzes Sorge zu tragen. Daraus würden auch den Malzfabrikanten neue Aufgaben gestellt sein. Es müßten ferner auch Maßnahmen getroffen werden, die das Malz auf dem Transport vor Wasser schützen, z. B. beim Transport aus den Silos."

In der gleichen Richtung bewegen sich auch die Vorschläge Francke's [66]), das Malz möglichst trocken zur Versteuerung zu bringen. Er schlägt die Einführung von Eisenbahn-Malzwaggons vor, weil unter Abschaffung der üblichen Sackverpackung es möglich wäre, den Wassergehalt im Kaufmalz niedriger zu halten. Weil ein zu trockenes Malz beim Schroten jedoch zertrümmerte Hülsen gibt, die als Läuterungsmaterial dann wertlos werden, so muß vor dem Schroten ein Befeuchten des Malzes stattfinden. Einer Versteuerung des Wassers kann der Brauer aber dadurch entgehen, als bei den steueramtlichen automatischen Wägeapparaten, die das Malz ja ungeschroten wiegen und versteuern, zwischen Wage und Schrotmühle eine Befeuchtungsanlage eingeschaltet werden könne.

Die Untersuchungen, durch Verminderung des Wassergehaltes im Malz die gewinnschmälernde Wirkung des Steuerfaktors auf ein Mindestmaß zu reduzieren, erstreckten sich weiterhin auch auf die Vorgänge beim Darren des Malzes [67]).

Auch in den Verbänden [68]) wurden besondere Maßnahmen und Erfahrungen bei der Lagerung des Malzes auf Böden und Silos besprochen, um durch Vermeidung von abnormen Wasserzahlen „manches schöne Stück Geld zu sparen, das sonst unnützerweise dem Moloch Steuerfiskus geopfert werden müßte." Die Erkenntnis, daß wesentliche Ersparnisse direkt an Steuern gemacht werden können, wenn das Malz mit wenig Wassergehalt auf die Steuerwage gebracht würde, war also bereits Allgemeingut der beteiligten Kreise geworden. Das gleiche Ziel der direkten Steuerersparung durch Verminderung des Wassergehaltes — insbesondere beim Kaufmalz — wurde auch durch das sogenannte „Nachtrocknen" des Malzes kurz vor dem Einschütten in die Steuerwage erstrebt [69]). Der Trocknungsprozeß,

---

66) Francke, Otto: „Die Nachteile zu feuchten und zu trocknen Malzes und deren Beseitigung" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 1, S. 7—10, ferner: Francke u. Ebbrecht: „Malztransportwagen und Malzbefeuchtungsapparat" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 12, S. 137.

67) Wlockka, A.: „Einige Versuche über den Einfluß niedrigerer und höherer Abdarrtemperaturen auf Wassergehalt und Extraktausbeute" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 23 v. 4. 6. 1910, S. 268.

68) Niemczyk, E.: „Der Einfluß einiger Isolationsmittel auf die Wasseraufnahme des Malzes unter spezieller Berücksichtigung der Bodenlagerung". Bericht in der Frühjahrssitzung der Bez.Gruppe Leipzig des Vereins Deutscher Brauerei- und Mälzereibetriebschemiker in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 24 v. 11. 6. 1910, S. 289, ferner: Niemczyk, E.: „Der Wassergehalt des Malzes bei Silo- und Bodenlagerung" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 6 v. 5. 2. 1910, S. 62.

69) Schön: „Nachtrocknen von Malz" — Mitteilung aus dem Betriebslaboratorium der Schloßbrauerei A.G. Kiel in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 3 v. 15. 1. 1910, S. 21.

der in besonderen Nachtrocknungsvorrichtungen durchgeführt wurde, verfolgte also im Gegensatz zum Darrprozeß, bei dem durch die Einwirkung bestimmter Temperaturen Veränderungen im Innern des Malzkornes vor sich gehen, lediglich den Vorteil der Gewichts- und Steuerersparnis durch Wasserentziehung aus dem Braugut.

Der Vorteil, den die Malztrocknung bietet, wurde beispielsweise in einem Falle bei einem jährlichen Verbrauch von 24 000 Ztr. Malz (72 000 hl Ausstoß) und einer durch die Nachtrocknung erzielten Verminderung des Wassergehaltes um 2% (von 5,5% auf 3,5%) mit insgesamt 9450,— M. veranschlagt[70]) [71]).

W. Windisch ermittelte die Ursache des hohen Wassergehaltes des Malzbestandes, insbesondere bei Klein- und Mittelbrauereien, in der Tatsache, daß diese Betriebe ihre Malze fast nie untersuchen ließen und sich nicht an Hand genauer Analysenresultate über den Wassergehalt ihrer auf Lager befindlichen Braumalz informierten und demzufolge daraus keine Verbesserungen in der Art der Aufbewahrung der Malzbestände herleiteten.

Voraussetzung für eine Lösung der Wasserfrage wäre nach Windisch gewesen, daß sich immer mehr Kreise für den Einkauf der Gerste auf Grund einer exakten Bonitierung entschlössen, und er gibt damit den Anstoß zur Festlegung bestimmter einheitlicher Rohstofftypen. Durch den Einkauf der Gerste seitens der selbstvermälzenden Brauereien auf Grund von Analysen würden auch die Betriebslaboratorien erhöhte Bedeutung gewinnen. Die Ersparnisse bezw. die wirtschaftliche Ausnutzung des Materials, die sich durch Verwendung extraktreicherer Gersten, die die rentabelsten sind, ergeben, werden nach W. ihren Niederschlag für die Brauereien, die Kaufmalz beziehen, auch finden müssen in einer Revision der Malzlieferungsverträge. Eine Änderung der Lieferungsverträge müßte eintreten „hinsichtlich Höchstwassergehalt und Extraktgehalt der zu liefernden Malze, ferner hinsichtlich der geldlichen Abzüge, die infolge von Überschreitung des Wassergehaltes und der Unterschreitung der Extraktmenge zu machen sind." Die Abzüge müßten auch den „Steuerschaden, der der Brauerei bei der Verarbeitung feuchterer und extraktärmerer Malze erwächst", umfassen und von der Malzfabrik zu tragen sein [72]).

---

70) „Über das Nachtrocknen des Malzes nach System Schaub-Opitz" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 35 v. 27. 8. 1910, S. 435/436.

71) Moufang: „Über Rentabilitätsberechnung bei Nachtrocknen von Malz" in WfBr, 29. Jahrg., Nr. 50 v. 12. 12. 1912, S. 711, ferner: Beiträge zur technisch-kaufmännischen Rechnung im Brauereibetrieb von F. und G. Schönfeld in WfBr v. 7. 12. 1912, Nr. 49, S. 694.

72) Windisch, W.: In WfBr, 27. Jahrg., Nr. 17 v. 23. 4. 1910, S. 196.

II. Die Entwicklung der Brautechnik im Sudhaus.

1. Zur Zeit der Rohstoffbesteuerung.

Seinen ersten Umgestaltungsimpuls erhielt der brautechnische Produktionsprozeß [73]) im Jahre 1909 durch die Erhöhung der Brausteuer (vergl. Kapitel C I). Eine Auswirkung dieser Steuererhöhung läßt sich bei beiden Fertigungsstufen feststellen, sowohl in der Mälzerei, als auch im eigentlichen Sudhausbetrieb. Die produktionstechnischen Maßnahmen, die damals ergriffen wurden, um den Steuerdruck, verursacht durch die erhöhte Brausteuer, zu mildern, bauen größtenteils auf Versuchen und Anregungen von W. Windisch auf.

Eine grundlegende Änderung der Technik vollzog sich bereits in der Malzbereitung. Zweck des Mälzens ist die Auflösung des Gerstenkornes und die Bildung von Enzymen, die die Stärke verzuckern und die Eiweißstoffe abbauen (vergl. Seite 5).

Der Mälzungsprozeß ist die Quelle eines doppelten Verlustes. Einmal entsteht ein ansehnlicher Verlust dadurch, daß beim Keimen eine bestimmte Menge Stärke verzuckert und der entstandene Zucker „veratmet", d. h. durch den Sauerstoff der Luft zu Kohlensäure und Wasser oxydiert wird. Die beim Keimen hervorgerufene Erwärmung des Malzhaufens ist mit erhöhter Atmung und infolgedessen mit weiteren Verlusten an Substanz verbunden. Nach schätzungsweiser Angabe von W. Windisch betrug der Wert der Substanzverluste an Stärke, die auf Grund dieses Vorganges, den man früher als „intramolekulare Atmung" bezeichnete, der aber heute allgemein bekannt und weitgehend als „Autolyse oder Selbstverdauung" geklärt ist, zur Zeit der Brausteuergemeinschaft jährlich 30 Millionen Mark [74]).

Neben diesem Verlust an Stärke, der als „Mälzungsschwand" veratmet wurde und ungenützt in die Luft ging, entstand noch ein weiterer Verlust in der Bildung von Wurzelkeimen, die von dem Darrmalz getrennt werden. Diese Wurzelkeime sind an sich nicht wertlos, jedoch weit geringwertiger als der Darrmalzkörper selbst. Beide Verluste im Mälzungsprozeß werden durch die Luftzufuhr verursacht, die vor sich geht, wenn der Malzhaufen auf der Tenne umgeschaufelt, „gewidert", wird. Die Temperatur spielt nur eine untergeordnete Rolle. Zur Vermeidung dieses Mälzungsverlustes mußte also die Luftzufuhr nach Möglichkeit eingeschränkt und damit der Mälzungsschwand auf ein Minimum heruntergedrückt werden, ohne jedoch die Qualität des Bieres dabei zu beeinträchtigen. Dieses Ziel wurde in der Weise angestrebt, als man versuchte, die mit großen Verlusten an Extraktbestandteilen verbundene Auflösung des Gerstenkornes auf der Tenne zu verkürzen und die fehlende restliche

---

73) Vergl. W. Windisch: Die Fortschritte des vergangenen Jahres auf dem Gebiete der Mälzerei- und Sudhausarbeit. In JVLB, 12. Bd. 1909, S. 267 ff.

74) Moufang und Louis Vetter: „Zur Ökonomie im Brauerei- bezw. Mälzereigewerbe" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 5 v. 29. 1. 1910, S. 45, ferner: WfBr, Nr. 4 v. 1927, S. 37/38.

Auflösung in den Maischgefäßen zu vollziehen, wo der gleiche Erfolg ohne bedeutende Verluste erzielt werden kann. Diese neue chemisch wirtschaftlichere Arbeitsweise glich nach Prof. Karl Windisch [75]) „einem Sparsystem, zu dem das Fundament bereits im Weichverfahren der Gerste gelegt ist".

Bereits im Jahre 1901 hatte W. Windisch die ersten Vorschläge zur Reform des Weichverfahrens gemacht, dem er zum Unterschied von der damals üblichen ausschließlichen Wasserweiche (Totweiche) [76]) den Namen Luftwasserweiche gab [77]). Windisch ist der Vater der Luftwasserweiche. Auch der Vorschlag [78]), dem Weichwasser Kalk zuzusetzen, um die Schimmelbildung an der Gerste zu vermeiden, stammt von dem gleichen Forscher. Vorteilhaft bei diesem Verfahren ist noch, daß der zugesetzte Kalk die Spelzen „entloht", d. h. ihnen die Bitterstoffe entzieht, was besonders bei den damals neuen Maischverfahren (Eiweißrast), bei denen die Spelzen stark ausgelaugt werden, ins Gewicht fällt. Das Verfahren der warmen „Kalk-Luft-Wasser-Weiche" findet in vielen Brauereien heute noch Anwendung. Kam nun früher die nach dem Prinzip der sogenannten Totweiche behandelte Gerste aus der Weiche heraus auf die Tenne zur Mälzung, also an die Luft, so setzte der Atmungsvorgang mit aller Intensität wieder ein, es wurde Wärme erzeugt, die nur durch neue Luftzufuhr — die den Mälzungsschwand bedingte — abgeführt werden konnte. Erzielt wurde dabei weniger Malz von minderer Qualität.

Durch die neue richtige Luftwasserweiche war die Möglichkeit einer kühleren und längeren Haufenführung (durch weniger Widern) gegeben. Das Ergebnis war ein kürzer gewachsenes Malz.

Die Bestrebungen W. Windisch's, diese Art Mälzerei, die ein kürzer gewachsenes Malz bei kälterer Haufenführung erzeugte, einzuführen, gelangen in allen den Brauereien, die bis dahin auf eine nicht allzu kurzfristige Tennenarbeit eingestellt waren, denen es also nicht an Zeit und Tennenraum fehlte.

Der Vorteil der Luftwasserweiche besteht gerade darin, daß sie den Gewinn einiger Keimtage ohne zeitliche Verlängerung der Tennenarbeit bringt, weil das Malz auf Grund der vorausgegangenen

75) Windisch-Hohenheim, Karl, Prof.: In WfBr, 26. Jahrg., Nr. 35, S.421 ff.

76) Da der Sauerstoffbedarf der Gerste in der Weiche sehr groß ist, so setzt der normale Atmungsvorgang aus, wenn man der Gerste den Sauerstoff in der Weiche entzieht. Dies war bei der alten Wasserweiche der Fall. Die Folge war, daß die enzymatische Abbauarbeit auf Zwischenstufen stehen blieb, den Keimling vergiftete, die Auflösung des Malzes auf der Tenne dann ausblieb. Die Körner waren „totgeweicht", daher der Name Totweiche. Beim neuen Verfahren wird die Gerste in warmem Wasser eingeweicht und der Sauerstoffbedarf des keimenden Gerstenkornes durch Einblasen von Luft in das Weichwasser befriedigt.

77) Windisch, W.: „Empirie und Wissenschaft im Braugewerbe" in WfBr, Jahrg. 1927, Nr. 4, S. 37/38.

78) Dürst, J., Braumeister, Dt. Eylau: „Zur Verhütung des Schimmels des Malzes auf der Tenne durch Behandeln der Gerste im Weichstock mit Kalk." WfBr, X. Jahrg., Nr. 51 v. 22. 12. 1893, S. 1360.

Behandlung in der Weiche recht wachstumsfreudig auf die Tenne kommt und vom ersten Tage der Tenne ab keimt.

Zweifellos war mit dieser neuen Methode der Kaltmälzerei trotz der längeren Zeitdauer ein ganz großer wirtschaftlicher Vorteil [79]) verbunden, da Atmung und Wurzelkeimbildung und damit der Mälzungsschwand sehr gering blieben. Auch die tatsächliche Verwendbarkeit weniger guter Gerstensorten wurde durch diese Methode mit Erfolg bewiesen. Damit wurde ein Ausgleich der Steuerbelastung durch Ersparnisse im Produktionsprozeß möglich, weil ein Malz zur Versteuerung kam, das nicht, wie vordem, bereits einen Teil seines Extraktgehaltes durch die Atmung verloren hatte. Das Malz, das durch das neue Verfahren geschaffen wurde, hatte nebenbei noch den Vorteil einer möglichst geringen Wurzelkeimbildung, entsprach aber trotzdem der Definition des Brausteuergesetzes, das nur die Verwendung eines Malzes gestattete, das „künstlich zum Keimen gebracht worden ist" und das auch die Forderung der Selbstverzuckerung erfüllte.

Dem Verlangen, die Luftzufuhr zu dem wachsenden Gerstenkorn auf der Tenne auf das Notwendigste zu beschränken, kam das Verfahren der warmen Kalk-Luft-Wasserweiche also sehr zu statten. Es kam nur darauf an, ein hinreichend gelöstes diastasereiches Malz ohne großen Mälzungsschwand zu erzielen, das wurde am besten bewerkstelligt durch Verfahren, die auf eine möglichste Beschränkung der Sauerstoffzufuhr zum Keimgut abzielten. Das gelang, wenn man ein Werkzeug verwendete, das das Umschaufeln des Malzes ohne große Lüftung vollzog. Dieses Werkzeug war der Malzpflug [80]), auch Ackerschaufel genannt. Der Malzpflug wendete das Malz nicht, sondern lockerte es nur auf der gleichen Stelle. Durch das Pflügen mit dem Malzpflug wurde das Malz abgekühlt, seine Lage geändert, Temperatur und Wassergehalt reguliert, ohne daß eine starke Lüftung eintrat. Die Zeitersparnis betrug dabei ⅓—¼ der früher beim Handwenden gebrauchten Zeit. Der Erfolg des ganzen Verfahrens bestand letzten Endes in der erwünschten Verringerung des Mälzungsschwandes von 14—15% auf 7—8% der Trockensubstanz. Bei Verwendung eines sogenannten doppelscharigen Malzpfluges wurde der Gewinn durch Malzersparnis, Arbeitszeitersparnis durch Wegfall von Arbeitskräften, die früher das Umschaufeln besorgen mußten, ferner durch Extraktmehrausbeute auf 25,96 M. für 100 Ztr. Gerste berechnet [81]).

79) Windisch, W.: Rentabilitätsberechnung bei der Herstellung und Verarbeitung von Kurmalz in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 13 v. 26. 3. 1910, S. 145.

80) WfBr, 26. Jahrg., Nr. 35 v. 18. 8. 1909, S. 421 ff.

81) Ewert, A., Magdeburg: „Praktische Erfahrungen mit dem doppelscharigen Malzpflug" in WfBr, 26. Jahrg., Nr. 16, S. 205, ferner: Niemczyk, E.: „Aufreißer oder Malzpflug" in WfBr, Nr. 25 v. 18. 6. 1910, 27. Jahrg., S. 297, ferner: Windisch, W.: „Malzpflug und Ackerschaufel" in WfBr, 26. Jahrg. v. 1909, Nr. 7, S. 86, ferner: Windisch, W.: „Weitere Mitteilungen über den Malzpflug" in WfBr, 26. Jahrg., Nr. 16, S. 204, Windisch, W.: „Der Malzpflug" in WfBr, 26. Jahrg., Nr. 48, S. 622, ferner: Schabesta, J.: „Das Arbeiten mit dem Malzpflug" in WfBr, 26. Jahrg., Nr. 16, S. 205.

Eine weitere Möglichkeit, den Atmungsschwand zu verringern, ist durch das sogenannte „Kohlensäurerastverfahren“ [82]) gegeben. Die mit dem Kohlensäurerastverfahren hergestellten Malze sind enzymreicher als normale Tennenmalze. Die Kohlensäurerast, auch „Zweiphasenmälzerei“ genannt, besteht im wesentlichen darin, daß der Keimvorgang des Malzes in zwei Phasen zerlegt wird, was chemisch eine Trennung des Wachstumsvorgangs vom Lösungsvorgang des Keimgutes bedeutet. Die erste Mälzungsphase erfolgt unter Luftzufuhr, es entstehen dadurch Enzyme, der Sauerstoff unterhält die Lebensvorgänge. Die zweite Mälzungsphase, bei der rein chemische Arbeit verrichtet wird (Verzuckerung der Stärke), geht in einem kastenähnlichen Gebilde (Kropffkasten oder Lösungskammer) vor sich, und zwar unter Einschränkung der Luftzufuhr, wobei das Keimgut in der durch die Atmung der Gerste entstandenen Kohlensäure-Atmosphäre liegen bleibt. Der größte Vorteil dieser Mälzerei ist neben Ersparnis an menschlicher Arbeitskraft und Platzersparnis die Ersparnis an Mälzungsschwand (2—4%). Auch die qualitative Frage ist beim Kropffkasten in glänzender Weise gelöst, weil das Kohlensäurerastmalz die höchste aktuelle Azidität besitzt, die, wie später noch zu behandeln sein wird, entscheidend für die Qualitätseigenschaften des Bieres ist. Das Kohlensäurerastverfahren, das zum richtigen Mälzungsprinzip geworden ist, findet heute noch Anwendung und sogar noch Verbreitung. Diese Mittel setzen also den Brauer instand, durch sparsameres Wirtschaften in der Mälzerei einen Teil der Steuer wieder „einzuholen“.

Als nächste Produktionsstufe im Arbeitsgang der Bierherstellung folgt der Malzbereitung, bezw. der Beschaffung des Kaufmalzes, das Schroten. Das Schroten, ein rein mechanischer Vorgang ist für die Wirtschaftlichkeit der Rohmaterialausnutzung von großer Bedeutung. Je feiner das Malzkorn zermahlen und zerkleinert wird, um so leichter vollziehen sich die chemischen Vorgänge im Sudhaus und um so höher ist die Ausbeute an Extraktstoffen. Die möglichst weit durchgeführte Zermahlung des Kornes muß jedoch unter größter Schonung der Umhüllung des Mehlkörpers, der Spelzen, erfolgen, denn diese sollen bei der Würzegewinnung mit dem Läuterbottich

82) Auch „Kastenmälzerei nach Kropff“ genannt, weil die Firma Kropff in Erfurt den Gedanken des Kohlensäurerastverfahrens durch Bau geeigneter Apparate brauchbar in die Praxis umgesetzt hat. Der Gedanke, die Atmungskohlensäure der keimenden Gerste zur Unterbindung des weiteren Wachstums in einem bestimmten Entwicklungsstadium zu benutzen, stammt jedoch von W. Windisch. Vergl. hierzu Windisch, W.: „Auf welche Weise läßt sich die Malzausbeute ohne Schädigung der Malzqualität erhöhen?“ in WfBr, 17. Jahrg., Nr. 21 v. 25. 5. 1900, S. 297 ff.; Windisch, W.: „Über Mälzen und Maischen“. Vortrag, gehalten in Berlin am 13. 10. 1900, JVLB v. 1900, Bd. III, S. 212 ff.; Mumme, P.: „Die Kohlensäurerast bei der Grünmalzbereitung“ in WfBr, 30. Jahrg., Nr. 40 v. 4. 10. 1913, S. 527. Leberle, H.: „Die Bierbrauerei“ I. Teil; Die Technologie der Malzbereitung, S. 326 ff., S. 344 ff. Jll. Br. Lexikon: Artikel „Mälzerei“ II. Bd., S. 129 ff. Fries, G.: Das Kohlensäurerastverfahren in der Keimtrommel in WfBr, 40. Jahrg. 1923, Nr. 8, S. 44.

(im Gegensatz zum Maischefilter) die natürliche Filterschicht bilden, durch welche die Würze hindurchgeht, „abläutert". Außerdem ist eine Lösung der in den Spelzen enthaltenen Bitterstoffe mit Rücksicht auf einen guten Geschmack des Bieres unerwünscht. Dem Schrotprozeß mußte also unter dem durch die Steuer verursachten Zwang auf Erhöhung der Extraktausbeute gleichfalls besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Extraktergiebigkeit und Aufschließbarkeit sind abhängig von der Beschaffenheit des Malzproduktes. „Je schlechter die chemisch-biologische Auflösung eines Malzes ist, um so wichtiger ist die Schrotarbeit" [83]). Der Anstoß, den die Brausteuer in dieser Beziehung ausübte, pflanzte sich fort auf die apparative Technik. Die Industrie hat verschiedene Systeme von Schrotmühlen daraufhin auf den Markt gebracht, z. B. solche mit mehrfacher Vermahlung, verstellbaren Walzen (Sechswalzenmühle), Ausführungen mit Siebeinrichtungen, die die verschiedenen Bruchstärken (Grob- und Feingrieß) von einander trennten, usw.

Diese vervollkommneten Malzmühlen sind jedoch infolge ihres hohen Preises nicht für alle Betriebe erschwinglich gewesen. Aber auch die kleinen Betriebe konnten sich, wie K. Windisch [84]) seinerzeit empfahl, die neuen Erfahrungen des Schrotens nutzbar machen. Man erreichte das, indem man die Zeit des Mahlens verlängerte, die Walzen also langsamer laufen ließ, so daß die Körner nur durch die Walzen zerquetscht wurden und nicht Korn auf Korn zu liegen kam, wie das bei zu schnellem Lauf der Mühle der Fall war.

Der Erfolg war ein schöneres und besseres Schrot und manche Brauerei hat durch Berücksichtigung dieser Erfahrung eine merklich höhere Ausbeute erzielt.

Da jedoch die Hauptaufgabe bei dem Aufschließen weniger gut gelöster Malze dem Maischverfahren zufällt, haben auch hier Versuche besondere Verfahren herausgebracht, die eine Erhöhung der Extraktausbeute und daher Steuerersparung zur Folge hatten. Zwei Arbeitsverfahren sind es, die K. Windisch wegen ihrer hervorragenden Wirkung seinerzeit besonders empfahl und die noch den Vorteil haben, daß sie leicht und ohne besondere Apparate angewendet werden können.

a) Das Vormaischen [85]) (auch Digerieren genannt), ein Verfahren, dessen Wirkung darin besteht, daß eine doppelte Auflösung des Schrotes stattfindet, eine physikalisch-mechanische und eine enzymatische. Erreicht wird dieser Erfolg dadurch, daß man das Malzschrot mit kaltem Wasser vermischt und die Mischung einige Zeit stehen läßt. Das Malz wird dabei aufgeweicht und aufgelöst.

---

83) Leberle: „Die Bierbrauerei" II. Teil, S. 71.

84) Windisch-Hohenheim, K.: „Was hat der Brauer bei der bevorstehenden Erhöhung der Brausteuer besonders zu beachten?" in WfBr, 26. Jahrg., Nr. 35, S. 421 ff.

85) Windisch, W.: WfBr, 26. Jahrg., S. 18, S. 67, S. 93, S. 109; Van Heest: ZfdgBrw. 1908, S. 563 u. S. 645; Wiegmann: Allg. Br. u. H. Ztg. 1908, Nr. 283; Moufang, E.: WfBr, 26. Jahrg., S. 43 u. S. 77; JVLB v. 1908, S. 41 u. S. 470.

Das Verfahren ist nicht neu, nur in Vergessenheit geraten gewesen und erzielte überall dort, wo es angewendet wurde, höhere Ausbeuten von 0,5—3%. Als zweckmäßigste Dauer der Vormaischmethode wurden 8—9 Stunden festgestellt bei einer günstigsten Temperatur von 12 Grad R.

Als geeignetstes Material zum Vormaischen kommen in Frage edle, feinspelzige Gersten oder solche, die vorgeschält oder abgeschliffen sind. Das im vorhergehenden Kapitel geschilderte Verfahren des Vorschälens oder Abschleifens der Gerste durch Entfernung der obersten Schichten der Spelzen ergänzt also die ausbeutesteigernde Wirkung des Vormaischens.

b) Das Eiweißrastverfahren[86]), dessen Wirkungen ähnlich wie die der Vormaischmethode sind, ist dadurch gekennzeichnet, daß die gekochte oder nicht gekochte Maische etwa eine Stunde lang bei einer Temperatur 40° R gehalten wird, wobei ein Abbau von Eiweißstoffen stattfindet. Auch mit diesem Verfahren ist eine Ausbeutesteigerung bis zu 20% erzielt worden. Die Wirkung der Eiweißrast ist um so stärker, je weniger das Malz gelöst ist, es eignen sich also nur richtige Kurzmalze, die hoch abgedarrt sind, für dieses Verfahren. Die Eiweißrast, die außerdem noch eine günstige Wirkung auf den Gärungsprozeß ausübt, kann in jedes Maischverfahren eingeschaltet werden. Durch Vereinigung von Vormaischmethode und Eiweißrast sind ganz bedeutende Erfolge[87]) hinsichtlich erhöhter Extraktausbeute erzielt worden, insbesondere bei der Verarbeitung von Spitzmalz.

c) Zu diesen erwähnten Maischverfahren, die wegen ihrer ausbeutesteigernden Wirkung zum Zwecke der Steuereinholung in Anwendung gebracht wurden, gehört noch das sogenannte Druckmaischverfahren. Die Faktoren, die die Mehrausbeute beim Druckmaischverfahren ergeben, sind dieselben, aus denen sich die beim Vormaischen und bei der Eiweißrast erzielte Mehrausbeute zusammensetzt, nämlich mehrgelöste Stärke, mehrgelöste Eiweißstoffe, Pentosane usw.[88]). Druck wirkt in ähnlicher Weise auf die Malzbestandteile ein, nämlich hydrolisierend, d. h. lösend und abbauend. Die Stärke wird bei den hohen Drucktemperaturen verflüssigt und gelöst, die Eiweißstoffe werden abgebaut.

---

86) JVLB 1908, S. 41, 464 u. 482, ferner: Windisch, W: WfBr von 1909, 26. Jahrg., S. 93 u. 109.

87) Nach Prof. K. Windisch gab ein selbstverzuckertes Gabelmalz mit nur 3,2% Mälzungsschwand soviel Extrakt, wie ein Langmalz derselben Gerstensorte mit 10,4% Mälzungsschwand; die Ausbeute bei Verwendung eines selbstverzuckerten Spitzmalzes betrug 80%.

88) Windisch, W.: „Über die Zusammensetzung der Mehrausbeute beim Druckmaischverfahren" in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 1 v. 1. 1. 1910, S. 3, ferner: W. Windisch u. R. Mellmann: „Vergleichende Ausbeuteversuche mit verschiedenen Maischverfahren unter besonderer Berücksichtigung des Druckmaischverfahrens." (Mitteilungen aus dem technisch-wissenschaftlichen Laboratorium II der Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei in Berlin) in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 1 v. 1. 1. 1910, S. 1 ff.

Auch die Methode des Läuterns der Würze wurde durch Steuerdruck beeinflußt und erfolgreich ausgebaut. In vielen, meistens größeren Betrieben wandte man Verfahren an, die vielfach als „Hellwig-Verfahren" bezeichnet wurden [89]) und die, mit einer Treberauflockerungsvorrichtung ausgestattet, das Abläutern der Würze unter wesentlicher Zeitersparnis bewerkstelligten. Infolge der hohen Kosten sind diese Abläuterungsvorrichtungen für kleine und mittlere Brauereien nicht das für jeden Fall gegebene Werkzeug. In diesen Brauereibetrieben kann die gleiche Ausbeute erzielt werden durch Verwendung eines billigeren Apparates, der sogenannten „Schwimmkiste" [90]).

Die Treberauflockerungsvorrichtungen hatten den Nachteil, daß neben dem Zeitverlust die oberen, bereits gründlich ausgelaugten Treber wieder mit den unteren extraktreicheren vermischt werden, daß sie mit Luft in Berührung kommen, trocknen und allenfalls den Biergeschmack verderben. Die Schwimmkiste dagegen besteht aus einem Blechteller, der auf den Oberflächenspiegel der Würze aufgesetzt wird und auf den aus einem Rohr das heiße Anschwänzwasser fließt, das sich dann langsam über den Tellerrand auf die Würze ergießt. Dadurch wird die Würze allmählich aus den Trebern gedrückt. Da die Treber nicht umgehackt werden, wie beim Hellwig-Verfahren, bleiben sie unverändert und ständig mit einer Schicht Wasser bedeckt liegen. Die Verwendung der Schwimmkiste verminderte bei guten Ausbeuten die Verluste im Glattwasser erheblich.

Ein weiteres Schnell-Läuterverfahren, das in dem Bestreben nach Erzielung besserer Extraktausbeuten Eingang im Brauereibetrieb gefunden hatte, ist die Verwendung des Maischefilters [91]). Das Maischefilter ist eine Läutereinrichtung, die, insbesondere geeignet für feinere Schrote, auch das Läutern aus knapp gelösten und kürzer gewachsenen Malzen ermöglicht. Die Verwendung des Maischefilters kommt vor allem dann in Frage, wenn eine Läutereinrichtung benötigt wird, die unter allen Umständen die unvorteilhaften Schrote aus sehr trokkenen Malzen bei höchster Ausbeute zu bewältigen hat [92]). Mit dem Maischefilter ist ein Sud in 1½—2 Stunden geläutert, wobei höchste Ausbeute gewährleistet ist und eine blanke Würze abläuft. Nur mit dieser mechanisch schnellsten Filtration erhielt man Ausbeuten, die über die sogenannte theoretische Ausbeute hinausgehen und die mit

---

89) die aber mit dem von Hellwig patentierten Verfahren nicht das geringste zu tun hatten.

90) WfBr, 26. Jahrg. v. 1909, S. 194, 237 und 432.

91) WfBr, 26. Jahrg. 1909, S. 194, 237, 487, ferner: JVLB von 1907, S. 425; 1908, S. 487.

92) Eine Rentabilitätsberechnung für eine Brauerei mit Maischefilteranlage gab W. Windisch in seinem Vortrag, gehalten zu Straßburg i. E. auf der Versammlung des elsaß-lothringischen Brauervereins. Danach betrug die Steuerersparnis bei einem jährlichen Malzverbrauch von 25 000 Ztr. (75 000 hl Ausstoß) allein 6760,— Mark. Ein Reingewinn von jährlich 18 000,— Mark ergab sich, nachdem die Anlage vollständig amortisiert war. WfBr, 28. Jahrg., Nr. 41 v. 14. 10. 1911, S. 486.

dem Läuterbottich keineswegs zu erzielen waren. „Läuterbottich bleibt Läuterbottich und Filter Filter. Heute handelt es sich darum, das Steuergespenst zu bekämpfen und das ist nur möglich, wenn der Brauer die theoretische Ausbeute erzielen kann; das kann er aber mit der alten Einrichtung und dem Läuterbottich nicht“ [93]).

Was schließlich noch die Sudhauseinrichtung selbst anbelangt, so machte sich auch hier ein Wandel in der Art der Feuerung geltend. Bislang hatte man fast durchweg mit Feuerkochung gearbeitet, d. h. die Sudkessel waren direkt auf die Heizzüge aufgesetzt und kamen daher direkt mit den Flammen in Berührung. Mit der damit verbundenen steten Erwärmung des umgebenden Mauerwerks ging viel Wärme nutzlos verloren. Man ging zur Dampfkochung über, weil diese mit weniger Verlusten verbunden war, überdies Ersparnisse an Brennmaterial brachte. „Die Zeiten haben sich eben geändert, der Brauer hat gelernt, mit dem Bleistift in der Hand seinen Betrieb zu durchwandern, zu rechnen und wieder zu rechnen“ [94]).

Daß die Entwicklung der Brautechnik der damaligen Zeit ganz unter dem Druck der erhöhten Brausteuer stand, das kommt besonders deutlich zum Ausdruck in folgenden Ausführungen von W. Windisch, Berlin [95]):

> „Die hohe Brausteuer ist zur Dominante in unserem Gewerbe geworden, d. h. zum Grundton, auf den die Erörterungen über die Rentabilität der Brauerei neu gestimmt werden müssen. Unter diesem Gesichtswinkel sind u. a. auch unsere Bestrebungen zur Verringerung des Malzschwandes und dessen Beziehungen zur Ausbeute im Sudhaus zu revidieren und erneut eingehend zu beleuchten; es wird ferner zu sprechen sein über die Bedeutung extraktreicher Malze unter den heutigen Steuerverhältnissen und über die Pflege der Bestrebungen, unsere Gersten bezw. Malze immer noch besser, d. h. extraktreicher zu machen.“

Daß das Bestreben nach Erhöhung des Wirkungsgrades durch Betriebsverbesserung auch bei den kleinen Brauereien zu einer gewissen technischen Vervollkommnung geführt hat, zeigt K. A. Lange für bayr. Verhältnisse in seiner Untersuchung über die Wirkungen des bayrischen Malzaufschlagegesetzes vom 18. März 1910 [96]). In dieser Arbeit wird auch dem Verhältnis vom Großbetrieb zum Kleinbetrieb unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Auswirkung weiterer Raum gewidmet, desgl. in den Ausführungen von Weixler [97]).

---

93) Zimmer, Conrad: „Läuterbottich und Maischefilter“ in WfBr, 26. Jahrgang v. 1919, S. 363.

94) „Dampf- oder Feuerkochung“, WfBr, 26. Jahrg., Nr. 34 v. 21. 8. 1909, S. 418: Auf Grund von Versuchen wurde eine Ersparnis von 15 kg Kohlen pro dz Malz festgestellt.

95) WfBr, 26. Jahrg., Nr. 50 v. 11. 12. 1909, S. 639.

Die zahlenmäßige Auswirkung der ständigen Verbesserungen in der Betriebsweise wird ersichtlich, wenn man die Malzverwendung pro Hektoliter Bier in den einzelnen Jahren gegenüber stellt. Eine solche Aufstellung zeigt, daß infolge des wirtschaftlicheren Arbeitens der Malzverbrauch von Jahr zu Jahr geringer geworden ist. Der durchschnittliche Malzverbrauch pro Hektoliter Bier betrug nach Lange (S. 49) in kg:

Im Jahre	1900	1901	1902	1903	1904	1905	1906	1907
kg:	22,27	22,11	21,88	21,54	21,25	20,9	20,8	20,42
	1908	1909	1910	1911	1912	1913	1914	
kg:	19,82	19,62	19,36	18,91	18,56	18,48	18,10	

Umrechnungssatz bis einschließlich 1909: 1 hl Malz = 53,5 kg Malz.

Wenn in verschiedenen Untersuchungen [98]) auf die Steigerung der Produktivität im Brauereibetrieb hingewiesen wird, als deren bedeutendster Faktor die Erhöhung der Extraktausbeute erscheint, so ist dem nur hinzuzufügen, daß dafür die Hauptursache in der Besteuerung und der Möglichkeit der Steuereinholung durch Erhöhung der Extraktausbeute zu suchen ist. Der Steuerdruck ist die tiefste Ursache, die hier die Entwicklung vorwärtsgetrieben hat.

2. Nach Einführung der Fabrikatsteuer oder Biersteuer.

Eine völlig andere Entwicklung nimmt die Technik der Bierherstellung, nachdem die Biersteuer aus der Form der Rohstoffsteuer in eine Fertigfabrikatsteuer umgewandelt war (vgl. I. Teil, Kap. C II). Praktisch wirkte sich der Einfluß allerdings erst nach der Stabilisierung der Geldverhältnisse, also vom Jahre 1924 ab, aus.

Im Gegensatz zur Entwicklung der Brautechnik unter dem Gesichtspunkt der rationellsten Rohstoffausnützung während der Periode der Brausteuer, also hauptsächlich in der Zeit bis zum Ausbruch des Weltkrieges, macht sich nunmehr eine Tendenz nach der qualitativen Seite, nach Verbesserung des Produktes, geltend. Es ist bei

---

96) Lange, K. A.: Die Wirkungen des bayr. Malzaufschlaggesetzes vom 18. März 1910, S. 94/95 u. S. 104, ferner: Vogel, Prof. Dr. in Allg. Brauer- und Hopfenzeitung von 1897, Nr. 68, 69 u. 70: „Hat die Malzaufschlagsnovelle vom Jahre 1889 den Rückgang der bayr. Kleinbrauer aufgehalten oder nicht?"

97) Weixler: Das bayr. Braugewerbe, seine Statistik und seine Besteuerung, Kempten 1909, S. 26 ff.

98) Hartl, C.: Die wirtschaftliche Organisation des deutschen Brauereigewerbes in Vergangenheit und Gegenwart. Heft 6 der Veröffentlichungen der wirtschaftlichen Abteilung des Vereins „Versuchs- und Lehranstalt für Brauerei in Berlin", S. 79 ff. Harzberger, E.: „Über die wirtschaftliche Bedeutung der steigenden Produktivität innerhalb der deutschen Brauindustrie". Allg. Br. u. H. Ztg., Jahrg. 1904, Nr. 147, S. 1670.

der neuen Steuer unmöglich, diese, wie früher, „direkt einzuholen", es kann letzten Endes ein Ausgleich gegenüber der fixen Kostenbelastung pro erzeugten Hektoliter durch die Biersteuer nur in einer anderweitigen Verringerung der Gestehungskosten geschaffen werden. Tatsächlich haben sich auch im Verlaufe der letzten Jahre große Veränderungen sowohl in der Mälzerei als auch im Sudhaus vollzogen, nicht nur in Bezug auf die Einrichtungen, sondern auch, was die Arbeitsteilung und Arbeitsgliederung anbelangt. Man hatte fast überall und in fast allen Sparten des Betriebes die menschlichen Arbeitskräfte durch amortisierbare Maschinen und Apparate ersetzt [99]). Nachdem aber auch hier die Grenze erreicht war, bei deren Überschreiten durch weitere Investierungen in den Betriebsanlagen eine Rentabilitätserhöhung nicht mehr der Fall gewesen wäre, waren eben sämtliche Möglichkeiten erschöpft.

Der Bierpreis als solcher kann nicht beliebig erhöht werden, er ist der Natur des Konsumgegenstandes nach als konstanter Dauerpreis anzusprechen. „Das Braugewerbe befindet sich nun einmal in der Lage, Bierpreiserhöhungen nur dann vornehmen zu können, wenn eine weitere Anspannung der Biersteuer dazu den äußeren Anlaß gegeben hat" [100]). In den letzten Jahren ist dieser Umstand mehrmals eingetreten, eine entsprechende Erhöhung des Bierpreises war die Folge.

Auf den Bierumsatz hat sich diese Erscheinung im Zusammenhang mit Folgen der einsetzenden Wirtschaftskrise im ungünstigsten Sinne ausgewirkt. Aus den Ziffern über das Biersteueraufkommen sowie aus den Jahresberichten der einzelnen Brauereibetriebe ist der Konsumrückgang zahlenmäßig ersichtlich [101]). Weiter war die Folge der Bierpreiserhöhungen eine gewisse Konsumverlagerung, insofern, als ein Teil der bisherigen Konsumenten gewöhnlicher Biersorten zu Spezialbieren (Originalpilsner etc.) abwanderten, weil diese Biersorten trotz des höheren Preises für den Konsum noch begehrenswerter erschienen, als die gewöhnlichen Normalbiere, die im Preise nicht so erheblich unter den Spezialbieren lagen, als daß man sie diesen aus Billigkeitsgründen noch vorgezogen hätte.

Der Gedanke lag nahe, daß, wenn schon eine Verbilligung des

---

99) Fehrmann, Karl: „Die Industrialisierung des Braugewerbes" in TfBr, 25. Jahrg., Nr. 73 v. 27. 3. 1927, S. 337 ff.

100) „Biersteuer und Braugewerbe" von Dr. Walter Schmidt in „Die deutsche Brauindustrie der Gegenwart" S. 156. Vergl. auch: Andorfer, L.: Die Rationalisierung in der Brauereiindustrie unter Berücksichtigung ihrer Einwirkung auf die Arbeiterschaft; ferner: Catleen, Heinz: Die Ursachen der Veränderung der durchschnittlichen Arbeitsleistung im Großbetrieb und Versuch ihrer zahlenmäßigen Darstellung. Würzb. staatswiss. Diss. v. 1923. In dieser Arbeit weist der Verfasser auf Grund der Untersuchung in 5 Berliner Großbetrieben nach, daß die durchschnittliche Arbeitsleistung eines Brauereiarbeiters gegenüber der Zeit vor dem Kriege (1907—1914) auf 50% gesunken ist.

101) Das Fiasko, die Biersteuererhöhung ein Schlag ins Wasser, in der 1. Handelsbeilage der BBZ v. 6. 9. 1930, ferner: Rückgang der Braukonjunktur in der II. Handelsbeilage der BBZ, Nr. 369 v. 10. 8. 1930, ferner: Die Wirtschaftsdepression im Spiegel der kommenden Brauereibilanzen v. A. W. Schürmann in der II. Handelsbeilage der BBZ, Nr. 401 v. 29. 8. 1931.

Bierpreises nicht durchführbar erschien, weil die Möglichkeit der Steuereinholung nicht mehr bestand und auch sonst Ersparnisse durch Rationalisierung sich nicht mehr erzielen ließen, man versuchte, durch Verbesserung der Bierqualität den Umsatz wieder zu steigern. Der Bierkonsum sollte dadurch angeregt werden, daß für den erhöhten Preis ein besseres Bier geboten wird als vorher oder mit anderen Worten: Konsumsteigerung durch Qualitätssteigerung.

In der Tat hatte sich diese Erkenntnis auch Bahn gebrochen, freilich ohne infolge des wirtschaftlichen Niederganges der letzten Jahre ausschlaggebenden Erfolg zu zeigen. Aber es war immerhin der einzig gangbare Weg, um ein noch weiteres Absinken des Umsatzes aufzuhalten, und die Umsatzziffern in Qualitäts- und Markenbieren beweisen die Richtigkeit des eingeschlagenen Weges.

Die Anregungen zu einer Produktionsgestaltung im Sinne der Qualitätssteigerung gingen wiederum von Prof. W. Windisch aus, der die Brauereien immer wieder in Wort und Schrift auf diese einzige Möglichkeit der Produktionsbelebung hinwies [102]).

Nach den Ausführugen W. Windisch's ist man schon hinsichtlich der Rohstoffauswahl, d. h. in den Bestrebungen, extraktreichere Gersten zu züchten, zu weit gegangen [103]). Man hatte die Bewertung der Rohgerste unter dem Steuerdruck der Vorkriegszeit fast ausschließlich auf die Rentabilitätsseite zugeschnitten. In der Absicht der Steuereinholung war man zum „Sklaven der Ausbeute" geworden, man wollte mit dem „Bleistift Malz und Bier machen" [104]).

Es ist zwar gelungen, Gersten mit feinerer Spelze, großem Korn, niedrigem Eiweißgehalt und hohem Extraktbestandteil zu züchten, es wurde dabei die qualitative Beschaffenheit der Gerste vernachlässigt. Man hatte nicht selten sogar die Gerste in ihrer Eigenschaft als Mälz- und Brauqualitätsware Abbruch getan, indem man ihr nur mengenmäßige Vorteile angezüchtet hatte. Man hätte bereits früher die Frage aufwerfen sollen, ob nicht die eiweißverdrängenden Kulturmaßnahmen die Braueigenschaft der Gerste mindern, d. h. ihr Verhalten auf der Tenne und im Sudhaus, sowie das Verhalten des Bieres im Gär- und Lagerkeller beeinflussen. Gerade die Gersten mit einem etwas größeren Gehalt an Eiweiß sind es aber, die ein in jeder Beziehung ausgezeichnetes Bier ergeben und ihnen ist deshalb vor den eiweiß- bezw. stickstoffärmeren Gersten der Vorzug zu geben. Die löslichen Eiweißstoffe sind nämlich die Träger der Qualitätseigenschaften des Bieres. Ein Bier, hergestellt aus unbedingt eiweißarmer Gerste, schmeckt leer und charakterlos und hält keinen Schaum. Die wichtigsten Qualitätseigenschaften des Bieres sind aber Vollmundigkeit, Schaumhaltigkeit und Charaktergeschmack. Es wendet sich deshalb das Interesse der Brauer in den letzten Jahren wieder-

102) Windisch, W.: „Empirie und Wissenschaft im Braugewerbe". Vortrag, gehalten auf der Jubiläumstagung der wissenschaftlichen Station für Brauerei in München am 29. 11. 1926, in WfBr, Jahrg. 1927, Nr. 2, S. 13 ff.
103) Windisch, W.: WfBr, 1927, Nr. 3, S. 26/27.
104) WfBr, Jahrg. 1927, Nr. 3, S. 16.

um Gerstensorten zu, bei denen etwas reichlicherer Stickstoffgehalt vorliegt, der sich glatt verarbeitet [105]).

Unter diesem Gesichtspunkt ist die Frage der Standardisierung der Braugerste erneut aktuell geworden. Man erinnerte sich dabei auch der sogenannten Nacktgerste, die nunmehr als neueste Kulturgerste auf dem Rohstoffmarkte für Brauereien erscheint [106]). (Vergl. hierzu auch S. 25). Ihrer Verwendung steht durch den Fortfall der Rohstoffsteuer kein Hindernis mehr im Wege, im Gegenteil, gerade die heutige hohe steuerliche Belastung nötigt zur Verwendung dieser Gerstensorte. Sie hat den Vorteil, daß sie eine hohe Extraktausbeute gewährleistet, ohne daß, wie das bei den anderen Braugersten bei erhöhter Materialausnutzung der Fall ist, die Bitterstoffe der Hülsen die Qualität des Bieres verschlechtern können. Sie wäre heute ein sehr zu beachtender Rohstoff, der ergiebig in der Ausbeute ist bei Erhaltung der Feinheit des Bieres.

In diesem Zusammenhang dürfen auch die Versuche, die Extraktausbeute durch Säuerung der Würzen [107]) zu erhöhen, nicht unerwähnt bleiben, weil der Gedanke der Würzesäuerung in der Hauptsache einen ganz anderen Hintergrund hat, nämlich wiederum den der Qualitätsverbesserung. Die künstliche Säuerung, d. h. das Zusetzen einer Säure (Milchsäure usw.) zum Maischgut oder zur Würze verändert den Zustand der Flüssigkeit nur hinsichtlich ihrer Azidität [108]),

105) Vergl. die von der Stickstoffabteilung der VLB veröffentlichten Arbeiten in der WfBr, Nr. 25 von 1907 und Nr. 39 von 1909.

106) JVLB, 21. Bd. 1930, S. 196/197: Die Nacktgerste, eine Sommergerste, erscheint neuerdings als „Dometzkoer Paradiesgerste" auf dem Braugerstenmarkt. Vergl. ferner den Artikel von Schulz: „Die nackten oder spelzenlosen Gersten" in WfBr von 1932, Nr. 29.

107) Windisch, W.: Über das Säuren der Maischen mit Bacillus Delbrücki in JVLB, 14. Bd. 1911, S. 62 ff. Windisch, W. und J. Klein: Über die Benutzung von Bacillus Delbrücki (Milchsäure) zur Säuerung von Brauereimaischen, sowie über den Einfluß der Säuerung auf die Zusammensetzung der Würze in WfBr, 30. Jahrg. 1913, Nr. 38, S. 501. Windisch, W.: Bierherstellungsversuche mit künstlicher Säuerung der Maische durch den Bacillus Delbrücki (Milchsäure) in WfBr, 30. Jahrg. 1913, Nr. 40, S. 521. Lüers, H.: Erfahrungen über die Verwendbarkeit des Bacillus Delbrücki zur Herstellung haltbarer heller Biere in ZfdgBrauw., 43. Jahrg. 1920, S. 51. Poulsen, P. C.: Über die Säuerung der Maischen in WfBr, 42. Jahrg. 1925, Nr. 15, S. 91. Windisch, W., P. Kolbach u. W. Bauholzer: Über den Einfluß der künstlichen Maische und Würzesäuerung auf die Zusammensetzung der Würzen und die daraus hergestellten Biere in WfBr 1928, Nr. 47, S. 523 ff. Windisch, W.: Die Säuerung von Maischen und Würzen in JVLB, 19. Bd. 1928, S. 338 ff.

108) Unter Azidität oder dem Säuregrad einer Würze versteht man die Wasserstoffionenkonzentration derselben, d. h. die Menge der aktuellen freien Wasserstoffionen, die in einem bestimmten Volumen der Würze enthalten ist. (Leberle: Die Bierbrauerei II. Teil S. 18/19.) Die Wasserstoffionenkonzentration ist der maßgebende Faktor für sämtliche Lösungs-, Abbau-, Zersetzungs-, Klärungs- und Umwandlungserscheinungen bei der Bierbereitung. Der Einfluß der Azidität ist während des ganzen Brauprozesses teils direkt, teils indirekt festzustellen, so z. B. während der Umwandlung der Stoffgruppen beim Maischen. Alle Enzyme entfalten ihre optimale Tätigkeit erst bei einem bestimmten Säuregehalt (Leberle, I. Teil S. 596). In der Anreicherung der Enzymwirkung beruht also die ausbeutesteigernde Wirkung der Maischesäuerung.

Ferner beeinflußt die Azidität ganz wesentlich die Ausscheidungs- und Klä-

die sich auf jede beliebige Größe einstellen läßt. Die künstliche Säuerung der Würze ist deshalb ein Mittel, die Bierqualität zu verbessern, weil sie sämtliche Reinigungs- und Ausscheidungsvorgänge, die durch die Azidität bedingt sind, begünstigt, eine Verfeinerung des Bierschaumes erzielt, überhaupt alle Qualitätseigenschaften des Bieres fördert.

Ein weiteres Mittel der Qualitätsverbesserung des Bieres liegt in der Verbesserung ungeeigneter Brauwässer. W. Windisch und seine Schule haben gezeigt, daß die im Brauwasser enthaltenen Salze mit den Malz- und Würzesalzen bestimmte Reaktionen eingehen, die die Aziditätsverhältnisse beeinflussen [109]). Damit wurde erwiesen, daß die Brauwasserfrage in erster Linie eine Aziditätsfrage darstellt, also im Hinblick auf das fertige Bier ebenfalls „qualitative Bedeutung" hat. Seit dem Jahre 1910 kann die Brauwasserfrage durch die Arbeiten der erwähnten Schule in ihren Grundlagen als gelöst betrachtet werden [110]).

Nun ist jede Würze und jedes Bier von Natur aus sauer, d. h. ein bestimmter Säuregrad ist bei allen Würzen und Bieren vorhanden. Um den Säuregrad zu erhöhen, d. h. die Qualitätseigenschaften des Bieres zu fördern, sind verschiedene Möglichkeiten gegeben. Zunächst kann man den Säuregrad des Bieres indirekt erhöhen, indem man entweder das Brauwasser ansäuert oder indem man die im Brauwasser enthaltenen Karbonate, die sich als Säurevernichter darstellen, entfernt, das Brauwasser also entkarbonisiert. Eine weitere direkte Möglichkeit der Aziditätsverbesserung ist gegeben durch Ansäuren des Maischgutes oder der Würze.

Die Säuerung des Rohwassers ist ebenso, wie die direkte Säuerung des Maischgutes und der Würze, auf Grund des in § 10 des Biersteuergesetzes verankerten Reinheitsgebotes untersagt. Es bleibt

---

rungsvorgänge der Würze während der Herstellung. Darin liegt die große Bedeutung der Würzesäuerung, weil der Aziditätsgrad mit der Klarheit und Haltbarkeit der Biere zusammenhängt, weil die Azidität, die durch die Säuerung erhöht werden kann, zunächst die Eiweißkoagulation fördert, die Bitterstoffadsorptionsvorgänge des Trubs begünstigt und weil die Azidität ferner „stabilisierend auf das komplizierte Kolloidsystem des fertigen Bieres wirkt".

109) Von allen Brauwassersalzen kommt den Karbonaten (Magnesium, Kalium, Natriumkarbonat) die ausschlaggebendste Wirkung zu, weil sie die säurebildenden Stoffe der Würze neutralisieren und somit aziditätszerstörend wirken.

110) Windisch, W.: Über die neuzeitlichen Reformbestrebungen in Mälzerei und Sudhaus, besonders in ihrer Beziehung zur Beschaffenheit des Brauwassers in JVLB, 13. Bd. 1910, S. 279 ff. Windisch, W.: Das Brauwasser als bestimmender Faktor bei der Bierherstellung in JVLB, 14. Bd. 1911, S. 361 ff. Windisch, W.: Über die Erfahrungen des vergangenen Jahres in der Mälzerei und im Sudhause mit besonderer Berücksichtigung der Brauwasserfrage in JVLB, 15. Bd. 1912, S. 535 ff. Windisch, W.: Beiträge zur Brauwasserfrage in WfBr, 31. Jahrg. 1914, Nr. 6, S. 57, ebenso in WfBr v. 1914, Nr. 22, S. 209. Windisch, W.: Die Brauwasserfrage in WfBr v. 1917, S. 361 u. 369 und in WfBr v. 1919, Nr. 1, S. 1. Windisch, W. u. P. Kolbach: Über den Einfluß des Brauwassers auf die Azidität der Würzen und des Bieres in WfBr v. 1926, Nr. 38, S. 423 ff. Lüers, H.: Brauwasserstudien in WfBr v. 1929, Nr. 46, S. 469 ff.

also zunächst nur der Weg des Entkarbonisierens des Brauwassers gegeben, der bereits ein allgemeines Hilfsmittel im modernen Braureibetrieb geworden ist und praktisch durch Kochen des Brauwassers oder durch Zusatz von gesättigtem Kalkhydrat angewandt wird [111]).

Nun läge die Frage nahe, ob man nicht die Vorschriften des Reinheitsgebotes im Hinblick auf die Würzesäuerung enger faßt. Es ist doch so, daß man die Säuerung der Würze auch in einer Weise vollziehen kann,die auch den Vorschriften des Reinheitsgebotes nicht direkt widerspricht. Man versetzt z. B. ein gewisses Quantum Würze mit einer Spur rein gezüchteter Milchsäurebakterien und läßt diese geimpfte Würze eine bestimmte angemessene Zeit bei erhöhter Temperatur (50°) stehen, diese Würze wird sofort sauer. Dieses aus normaler Würze erzeugte Sauergut setzt man dann zur Erhöhung der Azidität dem nächsten Sud zu. Es kann doch keinesfalls gegen das Reinheitsverbot verstoßen, wenn der Brauer einen Teil seiner Würze auf die angegebene Weise sauer werden läßt und diesen dann in einem ihm geeignet erscheinenden Stadium des Brauprozesses dem Maischgut oder der Würze zusetzt. Es wäre zu erwägen, ob man hier nicht noch einen Schritt weiter gehen könnte und nicht nur die Säuerung der Maische oder Würze mit Sauerwürze, sondern, wie das auch von der Praxis verlangt wird [112]), sogar mit chemisch reiner Milchsäure zuzulassen wäre [113]). Das Reinheitsgebot wird dabei nur anscheinend „durchbrochen", in Wirklichkeit hat das ganze mit dem Reinheitsgebot gar nichts zu tun; denn in jedem Bier findet sich Milchsäure von Haus aus, weil bei jeder Gärung Milchsäure erzeugt wird. Außerdem gehört die Milchsäure zu den sogenannten Genußsäuren (Sauerkraut, saure Gurke usw.), sie wird auch nicht chemisch hergestellt, sondern auf biologischem Wege erzeugt [114]).

Wenn man die biologische Maische- oder Würzesäuerung zulassen würde, so wäre das nichts anderes, als ein weiterer Ausbau oder eine Vervollkommnung der bisherigen brautechnischen Methoden, die auf Grund ihrer Rentabilitäts- und Qualitätswirkung auch in der Richtung einer Minderung des Steuerdrucks liegen.

Aber nicht nur mechanische Einflüsse und plötzliche Übergänge von einem chemisch-physikalischen Zustand in den anderen tragen zur Qualitätsverschlechterung des Bieres bei, von wesentlicher Be-

---

111) Wild,Joseph, Generalbetriebsdirektor der Schultheiß-Patzenhofer Brauerei A.G. Berlin: „Die Biergewinnung vom Sudhaus bis zum Versand" in „Die deutsche Brauindustrie der Gegenwart" S. 100 ff.

112) Kolbach, P.: Die Bedeutung der Azidität im Werdegang des Bieres in WfBr, 47. Jahrg. 1930, Nr. 14, S. 167.

113) Der Herr Reichsminister der Finanzen hat inzwischen sein grundsätzliches Einverständnis zu diesem Verfahren gegeben, als er zu Versuchszwecken und jederzeit widerruflich die biologische Säuerung der Maische und Würze heller Biere auf die Dauer von 5 Jahren zugelassen hat. Über entsprechende Anträge von Brauereien wird, da das Bier durch die biologische Säuerung die Eigenschaft eines besonderen Bieres im Sinne des § 9, Abs. 5 des Biersteuergesetzes erhält, gemäß § 26, Abs. 2 der Biersteuer-Durchführungsbestimmungen entschieden werden.

114) Glaubitz, M.: Atlas der Gärungsorganismen, S. 30.

deutung sind auch die Vergärungsverhältnisse. Das Bier verträgt auch hier nach W. Windisch „keinen Schock", also schroffe Zustandsänderungen in der Azidität des Milieus. Durch die Gärung ändert sich die Azidität des Bieres sehr stark, sie fällt dabei um ein Ganzes (von 5,5 auf 4,5). Dadurch wird die Koagulierbarkeit der Kolloide begünstigt, es kommen Teilchen zur Ausscheidung, die wegen der Schaumhaltigkeit (insbesondere bei hellem Bier) im Bier erhalten bleiben sollen.

Es hat sich im Interesse der Qualitätsverbesserung auch hier die Forderung durchgesetzt, daß das Bier nicht allzu stürmisch in Gärung kommen soll, und das erreicht der Brauer durch schwache Hefezugaben und sehr niedere Anstelltemperaturen, beides hält die Gärung im Zaun.

Eine weitere Erkenntnis, die sich im brautechnischen Produktionsprozeß im Hinblick auf die Beschaffenheit des Bieres durchgesetzt hat, ist die, daß Verbesserungen in den Betriebseinrichtungen, insbesondere solche zeit-, arbeit- und kräfteersparender Art, nicht immer einen technischen Fortschritt bedeuten, weil sie der Qualität des Braumaterials und damit auch der Qualität des Bieres nicht immer zuträglich sind. Insbesondere können die Lösungs- und Ausscheidungsvorgänge von den neuesten Errungenschaften der Technik gestört werden.

Eine Wandlung vollzog sich bereits bei dem Maischverfahren. Je länger und intensiver man die Maische kochen läßt und je mehr Zeit man zum Abläutern benötigt, desto unfeiner wird das Bier. Diese Erscheinung trat insbesondere zu Tage zur Zeit der Brausteuer im Anfang dieses Jahrhunderts, wo aus Gründen der Steuerersparnis knapp gemälzt wurde und zwecks Erzielung möglichst hoher Extraktausbeuten mit den intensivsten Maischverfahren (vergl. S. 35/36) gearbeitet wurde. Den erhöhten Anforderungen an die Qualität des Bieres muß heute insofern Rechnung getragen werden, als Maischverfahren, die die Qualität des Bieres nachteilig beeinflussen, bei der Bierherstellung ausscheiden und nur nach Verfahren gemaischt wird, die zwar nicht höchste Extraktausbeute, dagegen feine Qualitätsbiere liefern. Voraussetzung für die Anwendung solcher kurzen und schonenden Maischverfahren sind jedoch besonders gut gelöste Malze.

Auch das Maischefilter darf bei den Bestrebungen der Brauer, die Qualität des Bieres zu verbesern, nicht unerwähnt bleiben [115]). Das Maischefilter kürzt die Läuterdauer von 5—6 Stunden auf 2 Stunden ab, es wird also die Zeit für die Auslaugung der Treber ganz erheblich verkürzt, und weil die Auslaugung nicht mehr solange

115) Vergl. auch hierzu die Ausführungen von W. Windisch in seinem Vortrag auf der Oktobertagung 1916 der VLB in Berlin über „Praktische Erfahrungen und wissenschaftliche Erkenntnisse auf dem Gebiete der Malz- und Bierbereitung während des Krieges"; Sonderdruck, herausgegeben vom Inst. f. Gärungsgewerbe, Berlin, v. 1917, S. 52 ff.

währt, werden viele unedle Stoffe in den Trebern belassen, die beim Läuterbottich mit in das Bier gehen. Es ist nach dem Urteil aller Brauereibetriebe, die das Maischefilter einführten, auf Grund vergleichender Versuche festgestellt worden, daß die Filterbiere feiner als Läuterbottichbiere sind, daß das Maischefilter sich demnach als Qualitätsverbesserer bewährt hat.

Weiter ist man zu der Überzeugung gekommen, daß auch noch andere Arbeitsverfahren, die man als rationell in Bezug auf Zeit und Arbeitsersparung angesprochen hat, nicht zur Verbesserung, eher zu einer Verminderung der Qualität des Bieres beigetragen haben.

In den meisten Brauereien wird z. B. die Ausschlagwürze mit Hilfe von zentrifugal wirkenden Schleuder- oder Flügelpumpen auf das Kühlschiff gepumpt bezw. in den Kühlschiffersatz, in den Würzesammelbottich. Es hat sich nun herausgestellt, daß die schroffe Behandlung, die das Bier durch den Schleudervorgang in der Pumpe erleidet, ihm keineswegs zum Vorteil gereicht. Das Bier ist bekanntlich eine kolloide Lösung, d. h. eine Flüssigkeit, deren schwebende Bestandteile sich in einem bestimmten Gleichgewichtszustand befinden[116]). Dieser kolloide Gleichgewichtszustand der Würze wird durch das gewaltsame Durcheinanderschütteln gestört, dadurch werden Kolloide zur Ausscheidung gezwungen, die die Qualität des Bieres, d. h. die Vollmundigkeit, Schaumhaltigkeit usw. ausmachen[117]). Denn die hauptsächlichsten Vollmundigkeitsstoffe und Schaumerzeuger sind feindisperse Kolloide, die in der Bierflüssigkeit schweben. Dieser Übelstand trat beim früher geübten Schöpfen bezw. beim Pumpen des Bieres mit Kolbenpumpen nicht in diesem stark schädlichen Maße auf.

Aber noch auf einen anderen Umstand, der die Ausscheidung der Kolloide begünstigt, muß hingewiesen werden, auf die Regelung der Temperaturen. Ebensowenig wie das Bier gewaltsame Erschütterungen seiner Masse verträgt, verträgt es plötzliche Temperaturunterschiede. Beim Arbeiten mit Kühlschiff spielt die Frage eine geringere Rolle, weil hier die Würze nur allmählich abkühlt. Darin liegt ja gerade der bedeutende Vorzug des Kühlschiffes. Beim Arbeiten

---

116) Kolloide und kolloide Lösungen sind Lösungen kleinster Teilchengröße, sog. Dispersoide (0,0001—0,000001 mm Durchmesser). Sie sind so klein, daß sie Filtrierpapier passieren und im Mikroskop unsichtbar sind. Im Bier sind alle Übergangssysteme zwischen Kolloiden und grobdispersen, Zerteilungen enthalten. Sie spielen für das Zustandekommen der richtigen Konsistenz im Bier eine große Rolle. Aus Artikel: Kolloide u. disperse Systeme in JIIBrL, S. 240, Bd. I u. S. 36, Bd. II.

117) Es treten hier genau die gleichen Ausscheidungsvorgänge auf, wie man sie z. B. bei der Butterherstellung findet. Wie dort Fettemulsoide ausgefällt werden, so scheiden sich beim Bier Suspensoide (die kolloiden Eiweißstoffe) ab. Alle Vorgänge in der Brauerei, die, wie das Schütteln des Bieres, mit Schaumbildung verknüpft sind, haben eine Verarmung des Bieres an Kolloiden zur Folge, weil diese in den Schaum übertreten und nie wieder in das Bier zurückgehen. Das gleiche gilt für die in der Bierflüssigkeit enthaltenen emulsoiden Hopfenharze.

mit dem Kühlschiffersatz, dem Würzesammelbottich [118]), ist diese Gefahr ungleich größer, weil bei Benutzung dieser Apparate die Würze von hohen Temperaturen meist rasch auf die niedrige Anstelltemperatur abgekühlt wird, wobei wieder Verluste an Qualitätseigenschaften durch Ausscheidung von Vollmundigkeits- und Schaumhaltigkeitskolloiden unvermeidlich sind. Ob dieser Vorzüge ist das Kühlschiff bei den Brauereien wieder beliebter geworden. Es bedeutet bei dem jetzigen Steuersystem zum mindesten keinen Steuerverlust mehr, wenn das Bier durch Infektion auf dem Kühlschiff verdirbt, weil die Biersteuer erst beim Verlassen des Bieres aus der Brauerei fällig wird [119]), im Gegensatz zur Zeit der Rohmaterialsteuer, bei der der beim Verderben des Bieres eintretende Bierverlust sich um die bereits entrichtete Brausteuer erhöhte.

Bei der Betrachtung dieser Vorgänge kann man weiterhin an einem Apparat nicht vorbeigehen, der heute in sämtlichen Brauereien eingeführt ist, dem Bierfilter. Durch die Filtration des Bieres soll dem Bier Glanzfeinheit und höchste Klarheit verliehen werden, Biereigenschaften, die vom Verbraucher heute in hohem Maße verlangt werden. Es ist sehr schwer, in der zulässigen Zeit auf dem Lagerfaß das Bier so weit zu klären, daß es bei den heutigen Anforderungen verkaufsfähig wird. Das Bierfilter hilft über die nicht völlige Klärung des Bieres auf dem Lagerfaß hinweg und verleiht ihm die vom Trinker gewünschte Glanzfeinheit, denn das Filter bedeutet weiter nichts, als eine Unterstützung der Klärungsvorgänge auf dem Lagerfaß.

Der große Nachteil des Bierfilters [120]) liegt jedoch auf der gleichen Linie wie der von Sammelbottich und Zentrifugalpumpe. Es klärt zu schnell und zu stark. Der Gleichgewichtszustand der Kolloide im Bier wird damit wieder zu plötzlich gestört. Außerdem scheidet es nicht nur die Stoffe ab, die das Bier trüben, also Stoffe mit entsprechender Teilchengröße, es entfernt auch Kolliode, die infolge ihrer Kleinheit ohnedies keine Trübung mehr hervorrufen können, aber sich gerade als die Stoffe darstellen, denen das Bier seine edelsten Eigenschaften, Vollmundigkeit und Schaumhaltigkeit, verdankt. Diese mitteldispersen Kolloide, die dem Bier durch die Filtration entzogen werden, bilden sich erst durch längeres Lagern wieder, das Bier „erholt" sich erst allmählich wieder unter Rückgewinnung von Vollmundigkeit und Schaumhaltigkeit.

Die Gewinnung der Würze aus den abgelagerten Klärstoffen, dem „Trub", erfolgte früher durchweg mit Hilfe des Trubsackes. Als Rationalisierungsmaßnalme wurde die Trubfilterpresse eingeführt, die

118) Das Kühlschiff wurde Mitte der 80iger Jahre durch Ersatzapparate, wie dem Sammelbottich, ersetzt, weil dieser immun gegen Infektionsgefahr war. Man ging aber in der Beurteilung der Infektionsgefahr des Kühlschiffes zu weit.

119) WfBr, 1927, Nr. 8, S. 90.

120) Windisch, W.: „Über die Mängel der Bierfilter" in JVLB v. 1930, S. 255.

vollkommener, vor allem aber schneller arbeitet. Aus dem Trubsack floß die Würze zwar langsamer, aler feiner und schlickfreier ab als bei der Presse, er hatte außerdem nicht den Nachteil, daß durch das starke Auspressen eine geschmacksunfeine Würze gewonnen wird, die den feinen Geschmack des Bieres beeinträchtigt [121]).

Aus all diesen Erfahrungen ist ersichtlich, daß die Rentabilität, die durch äußerste Material- und Zeitersparnis erhöht werden sollte, sich oft auf Kosten der Bierqualität auswirkte. Da nun gerade unter den jetzigen Steuerverhältnissen und dem damit bedingten hohen Bierpreise hohe Anforderungen an das Bier als Volksgetränk gestellt werden, wenden sich viele Brauereibetriebe wieder den Verfahren der „guten alten Zeit" zu, die aus der praktischen Erfahrung heraus als zweckmäßig befunden wurden und deren Richtigkeit durch die wissenschaftliche Forschung bestätigt wurde.

Der Fortschritt, den insbesondere die Technik gebracht hat, ist dem Bier eben in qualitativer Hinsicht nicht immer zum Vorteil gereicht, das gilt besonders, soweit Ersatzapparate für das Kühlschiff in Frage kommen. Für das Bierfilter gilt, daß es tunlichst nur dann anzuwenden ist, wenn es gilt, dem Bier den allerletzten Schliff in Bezug auf Glanz und Klarheit zu geben, der heute vom Bierpublikum verlangt wird [122]). Es ist nicht möglich, das Bierfilter infolge seines großen Vorteils, daß es jedes Bier klärt, aus dem Brauereibetrieb zu verdrängen.

Der Brauereibetrieb muß aber wieder von Anfang an so arbeiten, als ob kein Filter vorhanden wäre, d. h. gut gelöste Malze verarbeiten, die eine möglichst weitgehende spontane Klärung des Bieres auf dem Lagerfaß gewährleisten, auf vorsichtige Sudhausarbeit (gute Verzuckerung, guter Bruch, feiner Glanz der Würze) achten und für kalte und langsame Gärung und entsprechend lange Lagerung des Bieres sorgen. Alles schroffe und schnelle Arbeiten ist von Nachteil, da es mit plötzlichen Zustandsänderungen im kolloiden System der Würze und des Bieres unvermeidlich verbunden ist.

So laufen alle Vorgänge und Maßnahmen, die man im Brauprozeß wieder anzuwenden beginnt, auf die Beantwortung der Frage hinaus: Wie stellt man ein qualitativ hochstehendes Bier her oder wie erhält man dem Bier die Kolloidstoffe, die das Bier wertvoll machen, die also Vollmundigkeit, Schaumhaltigkeit und Glanzfeinheit, die vorzüglichsten Eigenschaften des Bieres, gewährleisten.

Die steuerlich hohe Belastung hat den Anreiz zur Qualitätsverbesserung zwangsweise gegeben. Dieser ursächliche Zusammenhang ist auch den bereits erwähnten Ausführungen von W. Windisch auf der Oktobertagung von 1928 des VVLB zu Berlin [123]) zu entnehmen:

---

121) Für die Beseitigung des Trubes bezw. des Trubgeschmackes empfiehlt W. Windisch den Anstellbottich, der tunlichst den ganzen Sud fassen soll, aus: JVLB v. 1928, S. 305 ff. — Vortrag, gehalten auf der 2. techn. Versammlung am 10. 10. 1928: „Wie steht es zur Zeit um die Herstellung von Qualitätsbieren"?

122) WfBr v. 1927, Nr. 8, S. 90.

123) Jahrbuch der VLB von 1928, S. 370 ff.

„Der hohe Preis, durch die Steuer in erster Linie verursacht, verpflichtet die Brauereien unbedingt zu einer Höchstleistung auf Qualität. Schlechtes Bier wendet den Menschen vom Bier ab, mit gutem Bier kann man ihn gewinnen. Meine Oktobervorträge [124]) der letzten Jahre hatten alle den gleichen gemeinsamen Tenor: Die Herstellung von Qualitätsbieren: Unsere allermeisten Brauereien sind in der Lage, wirkliche Qualitätsbiere zu machen, wenn sie nur wollen. Die Herstellung von Qualitätsbieren ist eine Lebensnotwendigkeit für die deutschen Brauereien. Es stehen wieder harte Zeiten bevor, es droht eine neue Biersteuererhöhung mit allen ihren Kämpfen und wirtschaftlichen Gefahren. In diesem Kampf kann nur eins siegen: Das gute Bier [125]). Es darf kein minderwertiges Bier mehr geben. Die Preisspanne zwischen gutem und ausgesprochen schlechtem Bier ist fast nie gerechtfertigt. Mit dem minderwertigen versperren wir aber unseren Qualitätsbieren den Aufstieg. Die drohende Biersteuer mit ihren Umwälzungen wird ja wieder viele Besprechungen, Verhandlungen und Vereinbarungen im Gefolge haben. Ich würde es für den größten Segen, den der Unsegen der Biersteuer-Erhöhung im Gefolge haben könnte, betrachten, wenn bei den jetzt einsetzenden Verhandlungen der zuständigen Brauerei-Instanzen einmal ernstlich darüber verhandelt würde, ob es nicht am Platze wäre, die dünneren Lagerbiere, die sich niemals zu einem Qualitätsbier ausgestalten lassen, kurzerhand abzuschaffen und in Zukunft nur noch wirkliche Qualitätsbiere zu brauen."

Diese Ausführungen können im Sinne der behandelten Einzelheiten nur unterstrichen werden.

III. Zusammenfassung.

Der auf dem Brauereibetrieb seit Jahren lastende Steuerdruck hat in technischer Hinsicht eine starke Reaktion ausgelöst. Die in der Vorkriegszeit erhobene Malzgewichtssteuer machte die Verarbeitung bestimmter extraktreicher Gersten zur Voraussetzung rentablen

124) Windisch, W.: „Altes und Neues aus der Bierbrauerei". Vortrag auf der Oktobertagung des VVLB v. 5. 10. 1925; JVLB, 17. Bd. 1925, S. 228 ff. Windisch, W.: „Kritische Streifzüge durch die Brauerei". Vortrag auf der Oktobertagung des VVLB v. 6.—9. 10. 1927; JVLB, 18. Bd. 1927, S. 230 ff. Windisch, W.: „Wie steht es zur Zeit um die Herstellung von Qualitätsbieren." Vortrag auf der Oktobertagung des VVLB v. 8.—11. 10. 1928; JVLB, 19. Bd. 1928, S. 305 ff., ferner: Windisch, W.: „Tatsachen und Annahmen im Dienste forschrittlicher Brauwissenschaft u. Technik." Vortrag auf der Oktobertagung des VVLB v. 7.—13. 10. 1929; JVLB, 20. Bd. 1929, S. 244 ff. Windisch, W.: „Brautechnische Probleme und wissenschaftliche Forschung." Vortrag auf der Oktobertagung des VVLB v. 6.—11. Okt. 1930; JVLB, 21. Bd. 1930, S. 217 ff. Windisch, W.: „Die technologischen Grundlagen der Erzeugung von Qualitätsbieren im Lichte neuer Erkenntnisse u. Pläne." Vortrag, gehalten auf der Oktobertagung des VVLB v. 5.—10. Okt. 1931; JVLB, 22. Bd. 1931, S. 202 ff.

125) JVLB v. 1928, S. 370 und 371.

Arbeitens. Die Höhe der Extraktausbeute wird durch den Stärkegehalt des Rohstoffes bestimmt. Der zweckmäßigen Materialbeschaffung wurde durch Einführung des Einkaufs und der Preisbewertung der Gerste bezw. des Malzes auf Grund exakter Bonitierungsvorschriften und nach Analyse Rechnung getragen. Daneben liefen die Bestrebungen auf dauernde Verbesserung und Veredelung der Braugerste einher, die den steigenden Anforderungen von Mälzerei und Sudhaus an die zu verarbeitenden Stoffe gerecht werden sollten.

Eine Verminderung der Steuerkosten durch „Einholung" war nur den Brauereien möglich, die sich der intensivsten Ausbeuteverfahren bedienten. Unter den Einrichtungen, die hier in Frage kommen, sind neben Schrotereianlagen (zur Herstellung eines tadellosen Feinschrotes) zu nennen noch das Maischefilter, ein Läuterapparat, der insbesondere das Abläutern der feinsten Schrote auch aus knapper gelösten und kürzer gewachsenen Malzen ermöglicht. Letztere wurden unter dem Gesichtspunkt der Verringerung des Atmungsschwandes hergestellt.

Durch eine Anzahl sinnreicher Verfahren hat man gelernt, die im Malz befindlichen Extraktstoffe fast restlos auszubeuten.

Zu den Maischverfahren, die sich als zweckmäßig herausgestellt haben, gehören in dieser Beziehung Vormaischen, Eiweißrastverfahren usw.

Die Bedeutung des Wassergehaltes des Malzes unter den damaligen Steuerverhältnissen wurde gleichfalls erkannt. Eine Rentabilitätserhöhung wurde angestrebt durch Herstellung und Verwendung möglichst wasserarmer Malze, durch feuchtigkeitsfreien Transport und Lagerung. Es war das „Zeitalter des Sparens, des rationellen Arbeitens in der Brauerei" [126]). Die qualitative Frage, d. h. die Frage der Vergrößerung der Leistung hinsichtlich der Bierqualität wurde nicht gelöst.

Erst die hohe Fabrikatsteuer, die in den letzten Jahren der derzeitigen Wirtschaftsperiode als Biersteuer dem Brauereibetrieb auferlegt wurde, gab den Anstoß zur Inangriffnahme dieses Problems. Insbesondere in der heutigen Zeit erscheint es angebracht, durch Schaffung hochwertiger Erzeugnisse den schlechten Absatzmarkt samt seinen finanziellen Auswirkungen wieder zu verbessern. Für die Herstellung von Qualitäts- und Charakterbieren hat es sich als zweckmäßig herausgestellt, von den Errungenschaften der modernen Brautechnik in mancher Hinsicht abzugehen und zu den altbewährten Methoden „brautechnischer Handarbeit" zurückzukehren, wobei die Frage der quantitativen rationellsten Stoffausnutzung nunmehr in den Hintergrund tritt [127]). Dabei sollen jedoch die alten Errungen-

126) Windisch, W.: „Zur Transportfaßfrage" in WfBr, Nr. 18 v. 18. 4. 1910, S. 208.

127) Weil weist in seiner Arbeit (a.a.O. Kapitel VI) ebenfalls darauf hin, daß aus Gründen der Verbesserung der Bierqualität eine Erhöhung der verwendeten Malzmenge angestrebt wird. Nach den Mitteilungen des Deutschen Brauerbundes 1928, Heft 5, S. 135, betrug die Malzmenge pro hl Bier 1926/27: 18,3 kg (1914: 18,10 kg), 1927/28: 18,6 kg.

schaften hinsichtlich sparsamer und rationeller Arbeit keineswegs spurlos verschwinden, sie werden natürlich noch insoweit in ausgiebigem Maße benutzt, als es mit der Qualität des Bieres zu vereinbaren ist. Das bedeutet nichts anderes, als die Beibehaltung alles dessen, was sich auch nach der qualitativen Seite hin bewährt hat, oder mit anderen Worten: Rationell arbeiten und dabei bestes Bier erzeugen. In der Verfeinerung der Gütebeschaffenheit sieht man heute im Gegensatz zu früher den Weg, der aus der Krise führen soll.

Es ergibt sich somit, daß der Steuerdruck auf die Technik der Bierbereitung nur befruchtend gewirkt hat, insbesondere hat die fortgesetzte Erhöhung der Steuerlast die wissenschaftliche Durchdringung der gesamten Brautätigkeit erhöht. Es ergibt sich weiter, daß die Technik des Brauereibetriebes je nach Art der Steuer in einer ganz bestimmten Richtung beeinflußt wurde, und zwar im Zeichen der Rohstoff- oder Brausteuer nach der quantitativen Seite hin, also gerade in entgegengesetzter Richtung als im Zeichen der Fertigfabrikat- oder Biersteuer, bei der das qualitative Moment in den Vordergrund tritt.

E. DIE ENTWICKLUNG DES BRAUEREIBETRIEBES IN RECHNERISCHER HINSICHT AUF GRUND STEUERLICHER EINFLÜSSE.

I. Allgemeines.

Das industrielle Rechnungswesen hat die Aufgabe, Aufwand und Kosten der Betriebsleistungen an bestimmten Maßstäben, wie Geld, Menge oder Zeit, zu messen [128]).

Demnach kann in einem Betriebe eine Mengenrechnung und eine Geldrechnung vorliegen. Ihren ziffernmäßigen Niederschlag finden die beiden Rechnungsvorgänge in den verschiedenen Zweigen des Rechnungswesens, in Buchhaltung, Kalkulation und Statistik.

Im Brauereibetriebe ist der kaufmännischen Buchhaltung, wie in jedem anderen Erwerbsbetriebe, die Erfolgsermittlung zur Aufgabe gestellt, d. h. die ziffernmäßige Aufzeigung des Gewinns oder Verlustes einer Geschäftsperiode. Vom Standpunkt der Organisation aus kann die „kaufmännische Buchführung" wiederum gegliedert sein in die eigentliche kaufmännische Buchhaltung, worunter man allgemein den Teil derselben versteht, der die Beziehungen eines Unternehmens zur Außenwelt ziffernmäßig erfaßt, und der sogenannten Betriebsbuchhaltung, die die Änderungen im Vermögen, die der innere Produktions- und Stoffveredelungsprozeß hervorruft [129]), aufzeichnet.

Neben dieser kaufmännischen Buchhaltung, die den Wertefluß im Produktionsprozeß geldmäßig erfaßt und die mehr oder weniger systematisch ausgebaut sein kann, gibt es in sämtlichen Brauereibe-

128) Leitner, Fr.: Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, S. 1.
129) Lehmann, M. R.: Die industrielle Kalkulation, S. 32.

trieben noch eine mengenmäßig aufgezogene Buchführung, die sogenannte technische Buchführung, die in allen Betrieben — jedenfalls für einen bestimmten Zweck — formell und sachlich gleichmäßig durchgeführt ist.

II. Die Mengenrechnung im Brauereibetrieb und der Einfluß des Steuerrechts.

Die allgemeine Führung dieser technischen Brauereibuchhaltung ist ein Ausfluß der Steuergesetzgebung. Sie ist im Hinblick auf die Sicherung des Steueraufkommens für jeden Betrieb von einer bestimmten Größenordnung ab obligatorisch. Der Zwang, Mengenbücher zu führen, ist erstmalig gesetzlich festgelegt worden im bayerischen Malzaufschlaggesetz vom 18. März 1910 und dann in sämtliche folgende Steuergesetze übernommen worden. Die Mengenbuchführung, die dem Brauereibetrieb jetzt nach den Durchführungsbestimmungen zum Biersteuergesetz vom 20. März 1931 vorgeschrieben ist, bildet, betriebswirtschaftlich gesehen, ein Kontrollsystem im Materialfluß, das für die Wirtschaftlichkeit des Betriebes von erheblicher Bedeutung ist. Die Mengenkontrolle ist ein Element der Leistungskontrolle und damit ein Mittel zur Erzielung guter Betriebsergebnisse und Einhaltung geplanter Leistungen [130]).

Insbesondere die Kontrolle durch Wiegen des Materials, die eine Unterabteilung der Mengenkontrolle darstellt, ist im Brauereibetrieb durch steuerliche Einflüsse in einem ganz bestimmten Maße verwirklicht worden, denn nach dem Gesetz sind fast sämtliche Brauereibetriebe [131]) verpflichtet, durch Aufstellung einer Steuerwage mit automatischem Zählwerk die Menge des zur Verarbeitung gelangenden Rohstoffes beim Eintritt in den Fertigungsgang genau festzustellen. Diese durch Wiegen des Ausgangsmaterials stattfindende Mengenkontrolle ist die Grundlage zur Abrechnung der Mengen zwischen den einzelnen Betriebsstufen und die Voraussetzung für eine richtige Selbstkostenberechnung.

Ergänzt wird diese behördlich vorgeschriebene Mengenkontrolle des in den Produktionsprozeß eingeführten Rohstoffes durch die steuerlich vorgeschriebene Führung von verschiedenen Mengenbüchern.

Die Durchführungsbestimmungen zum Biersteuergesetz kennen in der jetzigen Fassung u. a. folgende zwangsläufig zu führenden Bücher [132]):

---

130) Kienzle, O.: Kontrollen der Betriebswirtschaft, S. 79 ff.

131) Der Zwang zum Halten von Malzmühlen besteht nach § 14 des Biersteuergesetzes für Brauereien, die am 1. 4. 1918 betriebsfähig hergerichtet waren und die nach dem 1. 10. 1918 jährlich mehr als 3000 hl Bier herstellen, ferner für sämtliche nach dem 1. 4. 1918 errichteten Brauereien.

132) Musterformulare sind abgedruckt in Koppe-Flemminger: „Biersteuerrecht".

1. das Zuckerverwendungsbuch, § 59 der DB.
2. das Mahlbuch, § 48 der DB.
3. das Sudbuch, § 61 der DB.
4. das Biersteuerbuch, § 61 der DB.
5. das Rückbierbuch, § 18 der DB.
6. das Haustrunkverzeichnis, § 16 der DB.

Es muß jedoch hier erwähnt werden, daß neben diesen gesetzlich vorgeschriebenen Büchern heute jeder größere Betrieb noch seine eigenen Mengenkontrollbücher führt.

Eine mengenmäßige Zugangskontrolle findet gesetzlich für die Mengen an Gerste und Malz zunächst nicht statt. Diese Stoffe können in beliebigen Mengen in die Brauerei ohne steuerliche Kontrolle eingebracht werden, nicht jedoch Zucker, Zuckerstoffe und Farbebier, deren Zugang im Zuckerverwendungsbuch eingeschrieben werden muß, die also von Gesetzes wegen als Rohstoffe jederzeit bestandsmäßig ganz genau nachgewiesen werden müssen.

Eine kontrollmäßige Mengenrechnung für den Hauptrohstoff, das Malz, findet erst beim Schroten auf der mit selbsttätiger Verwiegevorrichtung versehenen Malzmühle statt. Im Mahlbuch wird die vom Zählwerk der Verwiegevorrichtung angezeigte Menge der vermahlenen Braustoffe festgehalten, und zwar gegliedert nach der Gattung. Geschrotetes Malz darf in die Brauerei überhaupt nicht eingebracht werden [133]).

Damit sind die zur Bierbereitung zu verwendenden Rohstoffe mengenmäßig aufgezeichnet. Der weitere Nachweis über den Verbleib dieser Ausgangsprodukte findet nunmehr im Sudbuch statt. In dieses wird für jeden einzelnen Sud die Menge des verwendeten Malzes, wie sie die Verwiegevorrichtung ausgewiesen hat, bezw. der Zuckerstoffe und die daraus gewonnene Bierwürze eingetragen, ferner der Extraktgehalt. Unter Berücksichtigung des Bierschwundes, dessen Satz von der Zollbehörde festgesetzt und der ebenfalls aufgezeichnet wird, läßt sich die erzeugte Biermenge sowie das Ausbeuteverhältnis tatsächlich einwandfrei feststellen (Menge der Ausschlagwürze abzüglich festgesetztem Schwund = überwachungspflichtige Biermenge, die theoretisch der Menge des Ausstoßes entspricht).

Weiter werden nach Messung und Buchung des Extraktgehaltes der Anstellwürze im Sudbuch die erzeugten Hektoliter mengenmäßig nach Biergattung (Einfachbier, Vollbier etc.) und Bierart (ober- oder untergärig) aufgeteilt. Damit ist die ganze Produktion vom Rohstoff

---

133) Als eine Ergänzung hierzu ist die Mengenkontrolle unter Steueraufsicht auf Grund der Brauanzeige anzusehen, die jedoch nur Brauereibetriebe betrifft, die eigene Malzmühlen mit selbsttätiger Verwiegevorrichtung nicht besitzen und bei denen unter Steueraufsicht die angemeldeten Mengen eingemaischt werden (§§ 54, 55, 56, 57 der DB.).

bis zum Endprodukt auf Grund steuerlicher Gesetzesvorschrift in Form einer „technischen Statistik" überwacht und verbucht [134]).

Eine weitere Kontrolle bezw. eine Kontrolle für die Richtigkeit der steuerlichen Mengenbuchführung liegt in den gemäß § 192 der Reichsabgabenordnung und § 66 der Durchführungsbestimmungen vorzunehmenden Bestandsaufnahmen seitens der Zollbehörden, die insbesondere den kleinen Brauereien eine tägliche Mahnung sind, die Führung der Biersteuerbücher gewissenhaft vorzunehmen.

Betriebswirtschaftlich gesehen, liegt hier eine Bestandsaufnahme oder Inventur des Warenkontos vor, die auch die noch in der Herstellung befindlichen Mengen erfaßt [135]).

Die steueramtliche Kontrolle ist damit vorläufig beendet, sie setzt erst wieder ein beim Ausgang der Biermengen aus der Brauerei. Die ausgehenden Biermengen werden in ein Biersteuerbuch eingetragen. Dieses weist, entsprechend den verschiedenen Biertypen, vorgezeichnete Spalten auf, so daß fortlaufend genau festgestellt wird, wieviel Hektoliter Einfachbier, Schankbier, Vollbier usw. täglich aus den Lagerräumen ausgegangen sind. Auf Grund dieser fortlaufend geführten „Betriebsstatistik" können z. B. die saisonalen Schwankungen im Bierverkauf ermittelt werden. Das Biersteuerbuch enthält zusätzlich noch verschiedene Spalten, in die nach steuerlichen Gesichtspunkten (steuerfreie und steuerpflichtige) Teilmengen eingetragen werden. Jedoch ist dieser zunächst rein steuerliche Gesichtspunkt insofern auch nach der betriebstechnisch-rechnerischen Seite hin zu werten, als er einen Überblick gibt, für wieviel Hektoliter Kosten für Steuerzahlungen entstanden sind und wie viele Hektoliter ohne die Steuerquote, also zu niederen Selbstkosten verbraucht wurden, wie z. B. der steuerfreie Haustrunk. Daraus ergibt sich wiederum eine Kostenkontrolle für die gezahlten Verbrauchssteuern, wie sie die Buchhaltung ausweist.

In Ergänzung der im Biersteuerbuch niederzulegenden Ziffern muß der Brauereibetrieb noch das sogenannte Rückbierbuch und das Haustrunkverzeichnis führen. In dem ersteren werden wieder nach Gattung getrennt die zurückgegangenen Biermengen eingetragen (Rückwaren oder Retouren in anderen Gewerbezweigen), während das Haustrunkverzeichnis die Biermengen sammelt, die an Angestellte und Arbeiter der Brauerei als Eigenverbrauch abgegeben werden und steuerfrei sind.

Ergänzend muß noch bemerkt werden, daß sämtliche Bücher von der Zollverwaltung einer dauernden periodischen Prüfung unterwor-

---

134) Die technische Betriebsstatistik, deren wichtigstes Kennzeichen die mengenmäßige Beobachtung ist, beschäftigt sich mit den Ergebnissen der technischen Betriebsausrüstung, z. B. mit der Ausbeute in Brauereien. Vergl. Schär-Prion a.a.O., S. 285.

135) Nach § 67 der DB. sind bei Bestandsaufnahmen die in der Brauerei vorhandenen Würze- und Biermengen festzustellen, in die überwachungspflichtige Biermenge umzurechnen und mit den abzuschließenden Büchern zu vergleichen. Vergl. hierzu: „Über die Bestandsaufnahmen in Brauereien" von Zollamtmann Artmann in ZfZ v. 1925, Nr. 4, S. 29 und Nr. 5, S. 39.

fen sind, und daß die Zollverwaltung zur Kontrolle der Steuerbuchführung besondere Gegenbücher führt, die mit den Büchern der Brauerei zeitweilig abgestimmt werden.

Alles in allem stellt die gesetzliche technische Buchführung im Brauereibetrieb eine Lagerbuchhaltung dar, deren Zweck zwar nicht Eigenkontrolle des Betriebes, sondern die Sicherung des Steueraufkommens ist. Die Betriebskontrolle ist jedoch damit in gleichem Maße gegeben; sie dürfte in ihrer Form den Forderungen der Betriebswirtschaftslehre in weitgehendem Maße entsprechen. Es wird an dieser Tatsache meistens vorübergegangen, weil die Buchführung nicht auf Grund betriebswirtschaftlicher Erkenntnis von den beteiligten Kreisen eingeführt wurde, sondern weil ein solches Rechnungswesen seine Existenz ganz anderen, von außen her kommenden Einflüssen verdankt [136]).

---

136) In dem Vorschlage von Loenertz bezüglich Einführung einer Einheitsbuchführung im Brauereibetrieb wird der Erfassung des Materialverbrauchs ein ganzes Kapitel gewidmet, die steuerlich vorgeschriebenen Bücher werden jedoch nur an zwei Stellen erwähnt:

S. 11: „Der Materialverbrauch muß zeitlich fest umgrenzt werden. Bei Malz und Hopfen soll das durch die besonderen Aufzeichnungen im Sudbuch oder Braubuch geschehen. Diese Kontrolle wird durch periodische Bestandsaufnahmen unterstützt, bei denen man eventuelle Fehler ausgleicht. Der Verbrauch an sonstigen Materialien wird durch Bestandsaufnahme festgestellt."

S. 47: „In der Regel soll der Verbrauch an Malz und Hopfen durch fortlaufende Aufzeichnung der verwendeten Mengen im Sud- oder Braubuch festgehalten werden durch periodische Bestandsaufnahmen, die man der Bedeutung der beiden Rohstoffe wegen gern monatlich macht, da sich aus der Rechnung: Anfangsbestand + Zugang = Endbestand ja auch der Verbrauch ergeben muß."

Daß das Führen der auf Seite 11 und 47 aufgeführten Bücher nicht nur ein „Soll", sondern gesetzlicher Zwang ist, bleibt unerwähnt. Der Tatsache, daß hier der Gedanke einer „Einheitsbuchführung" bereits durch gesetzlichen Zwang praktisch in einem großen Maße durchgeführt wird, hätte bei dem Vorschlag zur Einheitsbuchführung vielleicht breiterer Raum gewidmet werden können, zumal gerade in dieser steuerlichen Buchführung Forderungen nach Aufteilung des Materials und vorzunehmenden Kontrollen verwirklicht sind, die der Verfasser gerade fordert.

Greiner geht in seinem Buch „Die kaufmännische Kontrolle der Unternehmung" auch auf steuerliche Belange ein und widmet auch der Buch- und Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung ein besonderes Kapitel. Jedoch fehlen sowohl in dem Abschnitt „Die Kontrolle der Lagerbestände und des Fabrikationsprozesses" als auch in den beiden Abschnitten über die gesetzlichen Kontrollrechte Ausführungen über die mengenmäßigen zollamtlichen Kontrollen und Kontrollvorschriften der in Frage kommenden Betriebe.

Gerade nach den Ausführungen von Loenertz wäre zu schließen, daß die steueramtlichen Mengenbücher von der rein betrieblichen Erfolgsrechnung übersehen werden, während umgekehrt die Finanzverwaltung diese Mengenbücher sehr wohl zur Erfolgskontrolle (steuerlicher Gewinn!) heranzieht. Vergl. hierzu den Aufsatz von Steuerrat Senf in der TfBr v. 4. 5. 1929, Nr. 104, S. 491: „Die Buch- und Betriebsprüfung in der Brauindustrie", der die Aufdeckung eines Fehlers in den Handelsbüchern auf Grund der zollamtlichen Mengenaufzeichnung nachweist. Deshalb müßte bei der Behandlung des Rechnungswesens der Brauerei die mengenmäßige steuerliche Buchführung unbedingt erscheinen.

Fördernd auf die Betriebsüberwachung der Brauerei haben ferner die zollamtlichen Vorschriften über die Faßkontrolle eingewirkt. Nach § 53, 1 des BierStG. müssen sämtliche Fässer, mit denen Bier aus dem Betrieb gebracht wird, amtlich geeicht und mit einer deutlich lesbaren Nummer versehen sein. Inventarmäßig gesehen, bedeutet dies die Möglichkeit von Bestandsaufnahmen auf Grund eines Nummernverzeichnisses. Im Interesse der Steueraufsicht kann auf die Angabe der Faßnummern seitens der Zollbehörde nicht verzichtet werden, damit eine ordnungsmäßige Kontrolle der Versteuerung, sowie eine wirksame Überwachung des Rückbierverkehrs gesichert ist.

Im Biersteuerbuch soll in Spalte 3 und 4 der Bierausgang in Fässern einzeln mit Nummer und Raumgehalt angegeben werden, wenn nicht vom Hauptzollamt die Genehmigung zur summarischen Eintragung vorliegt.

Wenn auch die Führung eines besonderen Faßkontrollbuches den Brauern, die sich dieser erleichterten Biersteuerbuchführung (BierStAB., Muster 13, Anleitung zum Gebrauch, Ziffer 2 Abs. 2) bedienen, nicht vorgeschrieben werden kann [137]), so hat doch die regelmäßige Kontrolle der Versandgefäße (§ 83, 3 BierStAB. und Muster 4 Ziff. 1 unter II, ferner die Strafvorschrift im § 18 Abs. 1 Ziff. 14 BierStG.) dazu beigetragen, daß Betriebe, die das nicht von sich aus getan haben, sich auch eines Faßkontrollbuches bedienen. An Hand der Faßkontrollbücher läßt sich der Soll- und Istbestand an Fässern leicht feststellen, was sonst nur durch Durchsicht der Bierausgangskontrollbücher (Verladelisten, Lieferscheine etc.) im einzelnen möglich ist. Die Bedeutung, die den Faßkontrollbüchern als Hilfsmittel für die Steueraufsicht zukommt, dürfte somit in gleicher Weise vom Kontrollstandpunkt des einzelnen Betriebes gegeben sein, und der einzelne Betrieb wird von selber den größten Wert auf vollständige und richtige Führung des Faßkontrollbuches legen, wenn er die Notwendigkeit und die Vorteile einer Faßkontrolle erst erkannt hat.

Es steht außer Zweifel, daß die steuerlichen Vorschriften für eine mengenmäßig aufgezogene Kontrollbuchführung dazu beigetragen haben, den Betriebsablauf mit Sicherungen zu versehen, die eine Aufdeckung von Fehlmengen ermöglichen. So arbeitet die Mengenkontrolle aufs engste zusammen mit der Wertkontrolle.

Es wird vielfach unter Hinweis auf die zusätzliche Arbeitsleistung, die dem Betrieb durch die exakte Führung der steuerlichen Mengenbücher erwächst, seitens der Brauerei verkannt, daß hier eine betriebswirtschaftliche Forderung nach ausreichender Betriebskontrolle verwirklicht wurde, denn die Mengenkontrolle ist neben der Gütekontrolle wohl das größte Tätigkeitsfeld betriebswirtschaftlicher Kontrollen [138]) überhaupt. Dieser Hinweis wird noch dadurch

137) „Die Faßkontrolle in Brauereien" von Ministerialamtmann Preckwinkel in ZfZ f. 20. 11. 1930, Nr. 22, S. 417; ferner: „Die Faßkontrolle in nicht abgefundenen Brauereien" von W. Radestock in ZfZ v. 20. 5. 1929, Nr. 10, S. 187.

138) Kienzle, O.: a.a.O. S. 7.

erhärtet, daß ein zusätzlicher Rentabilitätserfolg nach Einführung der steuerlichen Mengenbücher nicht festzustellen gewesen sei. Allerdings fehlt es auch hier nicht an Gegenstimmen [139]).

Eine zahlenmäßige Kontrolle, inwieweit die steuerlich vorgeschriebene Mengenkontrolle die Wirtschaftlichkeit des Brauereibetriebes maßgeblich beeinflußt hat, wäre nur an Hand zahlreicher Einzelfeststellungen möglich. Aber auch derartige Feststellungen dürften kein klares Bild ergeben, weil im Brauereigewerbe schon vor Jahren Strukturwandlungen vor sich gingen, die die Anzahl und die Größe der einzelnen Betriebe dauernd veränderten. Die geringe Wertung, die die auf Grund steuerlicher Einflüsse zur Einführung gelangte Mengenbuchführung seinerzeit erfuhr, dürfte wohl auf der damaligen allgemeinen Geringschätzung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse und Ziffern beruhen. Man sah in der vorgeschriebenen Buchführung eben nur das Kontrollmittel des Steuerfiskus für die Festsetzung seiner Ansprüche, nicht aber die gleichzeitig damit verbundene Kontrolle der eigenen Betriebsgebarung.

Die Mengenkontrolle ist heute aus keinem Brauereibetrieb mehr wegzudenken. Die Erfordernisse einer rationellen Betriebsführung haben im Laufe der Zeit den Wert von zahlenmäßigen Aufzeichnungen betrieblicher Art erkennen lassen. Es besteht auch kein Zweifel darüber, daß in Betrieben, in denen diese Erkenntnis sich nicht ohne weiteres Bahn gebrochen hätte, die Aussicht auf Versteuerung nicht nachgewiesener Biermengen erzieherisch im Sinne eines geordneten Mengennachweises und einer Mengenkontrolle gewirkt hat. An die Vorschrift, Mengenbücher zu führen, ist nämlich nach dem Gesetz gleichzeitig die Folgerung geknüpft, daß Fehlmengen, die den amtlich festgesetzten Schwund überschritten (§ 93 der DB.) und deren Verbleib normalerweise nicht durch Verluste im Herstellungsprozeß nachgewiesen werden kann, nicht als abzugsfähig anerkannt werden und versteuert werden müssen [140]). Es wurden also Betriebe, die unter einem als Durchschnitt anerkannten Wirkungsgrad arbeiteten, gewissermaßen mit einer Strafe belegt, die sicherlich zur Folge hatte, daß man die Betriebsvorgänge nachprüfte und die Quelle der Fehlmengen aufdeckte. Gerade darin dürfte das förderndste Moment der steuerlichen Mengenkontrolle für den einzelnen Betrieb zu erblicken sein.

Für bayrische Verhältnisse wird für die Zeit nach der Brausteuererhöhung von 1910 diese Wirkung von K. A. Lange [141]) folgendermaßen bestätigt:

---

139) Lange, K. A.: a.a.O. S. 145/146; Eisen, G.: a.a.O. S. 22 ff.

140) Vergl. die Aufsätze: „Die Entstehung und steuerrechtliche Behandlung der Fehlmengen bei Bierbestandsaufnahmen" von Oberzollamtmann Streck, München, in ZfZ v. 20. 4. 1930, Nr. 8, S. 153; „Schwundberechnung bei Bestandsaufnahmen der Brauereien" von Zollinspektor Ritter in ZfZ, Nr. 14 v. 20. 7. 1930, S. 275 und „Der Schwundsatz in Brauereien" von Blaimer-Gotha in ZfZ v. 20. 9. 1932, Nr. 18, S. 356; ferner: U. des RFH. v. 2. 5. 1928 — IV A 76/28 zu § 17 des BierStG. in Mrozek's Steuerrechtsprechung.

141) Lange, K. A.: a.a.O., S. 146.

„Die Sudbuchführung hat sich im großen und ganzen schnell eingelebt. Man wird annehmen dürfen, daß der Zwang zur Sudbuchführung für jene Kleinbrauer erzieherisch gewirkt hat, die vorher keine oder wenigstens keine gründlichen Aufzeichnungen gemacht hatten. Die Führung der Sudbücher zwingt sie, sich selbst Rechenschaft über ihre Sudhausarbeit zu geben, und sie sind genötigt, den Inhalt ihrer Braupfannen genau festzustellen, sie müssen die Handhabung des Saccharometers erlernen, ebenso die Aufstellung der Malzausbeuteberechnung. Das Aneinanderreihen der einzelnen Sudergebnisse regt den früher säumigen Brauer zum Vergleiche der einzelnen Ausbeutezahlen und damit zu weiteren Berechnungen an, die für ihn von größter Bedeutung sind. Durch den Zwang der Sudbuchführung ist dem Brauer der Überblick wesentlich erleichtert worden. Früher hatten viele Kleinbrauer in den Tag hinein gewirtschaftet, ohne zu wissen, was sie verdient oder verloren haben. Größere Betriebe mit geordneter Geschäftsführung haben die im Sudbuch verlangten Feststellungen selbstverständlich auch früher schon aus eigenem Antrieb zur Betriebskontrolle getroffen“ [142]).

Ähnlich wurde die Neueinführung des Sudbuches auch seinerzeit vom Bayrischen Staatsministerium in der Regierungsvorlage begründet.

III. Die Buchführungsvorschriften für den Brauereibetrieb im geltenden Steuerrecht in wertmäßiger Hinsicht.

1. Allgemeines bis zur Entstehung von systematischen Buchführungsvorschriften.

Wie im vorhergehenden Abschnitt gezeigt wurde, hat die steuerlich vorgeschriebene Mengenbuchführung dem Brauereibetrieb immerhin ein großes Maß von Rechnungskontrollen auferlegt, das aber dem Brauer nur zum Nutzen gereichte.

Ähnlich, wie es mit der technischen oder Mengenrechnung vorzeiten im Brauereibetrieb gestellt war, war es mit der kaufmännischen Buchführung. Das, was viele Brauereien vor ca. 20 Jahren als geldliches Rechnungswesen aufwiesen, war im besten Falle einfache Buchhaltung, in vielen Fällen jedoch nur ein loses System von mehr oder weniger regelmäßigen Aufzeichnungen. Auch heute läßt das Rechnungswesen der Brauereien im allgemeinen noch viel zu wünschen übrig [143]). Eine systematische Buchhaltung fehlt z. B. nach Ecker [144]) in der Brauerei wohl überall noch völlig.

---

142) Vergl. W. Coblitz: „Die technische Buchführung in Mälzerei- und Brauereibetrieben“ in WfBr, 27. Jahrg., Nr. 41 v. 8. 10. 1910, S. 518.
143) Loenertz: a.a.O., S. 5.
144) Ecker: a.a.O. Teil III, 1a.

Die Forderung nach einer geordneten kaufmännischen Buchführung, die insbesondere bei den Klein- und Mittelbrauereien sehr mangelhaft ausgebildet war, wurde erstmalig um die Zeit der neuen Brausteuergesetze laut [145]); z. B. heißt es in einer Fachzeitschrift aus dem Jahre 1910 [146]):

„Mit Fug und Recht darf gesagt werden, daß der technische Geist in der Brauwissenschaft höchste Triumphe gefeiert hat. Über diesen Erfolg freut sich die Mehrheit und hegt Hoffnungen auf weitere Erfolge im technischen Betrieb. Die Minderheit der Brauwelt legt das Schwergewicht aber nicht nur auf rationelles Arbeiten im Technischen, sondern auch auf den heute außerordentlich wichtigen kaufmännischen Teil des Unternehmens.

Vor allen Dingen die wichtigste und grundsätzliche Frage:

Ist die Buchführung in Ordnung und steht sie als Grundlage des ganzen Betriebes auf der Höhe der Zeit? Mancher Brauereibetrieb muß diese Frage zu seinem Schaden verneinen. Ohne doppelte Buchführung ist in diesen Zeiten, wo die Wörtchen „Soll und Haben" eine schwerwiegende Rolle spielen, wohl kaum mehr rationell zu arbeiten. Wer Übersicht gewinnen, richtig kalkulieren will, der muß zu diesem Buchführungssystem übergehen. Jeder Betrieb muß heute systematisch zergliedert, in seine einzelnen Teile zerlegt werden und doch ein Ganzes bilden. Ohne Zweifel ist die genaue und übersichtliche Buchführungsmethode — besonders für die Klein- und mittleren Brauereien — eine brennende Frage!"

Diese Buchführung fordert der Verfasser, weil

„die steigenden Lasten, die ziffernmäßig nachzuweisende Produktionsverteuerung des Bieres, die bald im ganzen Reich einschließlich Bayern in Kraft getretene und in Kraft tretende Brausteuererhöhung, sowie die sonstigen hohen kommunalen und staatlichen Abgaben und Lasten — es sei nur an die Reichsfinanzreform und Bayerns Finanzreform erinnert — größte und sorgfältigste Sparsamkeit im Betriebe bedingen. Die unverkennbar harten Zeiten verpflichten jede Betriebsleitung „Soll und Haben" — zwei inhaltsschwere Worte — die Wage zu halten."

---

145) Lange, K. A. weist in seiner Arbeit ebenfalls darauf hin (S. 64), daß „kaufmännische Buchführung noch heute (1913) manchem Kleinbrauer fremd ist". Der bayr. Staatszuschuß für die Versuchsanstalten für Brauereien wurde 1909 um 10 000 M. erhöht, um durch Vornahme von Betriebsrevisionen bei Kleinbrauern deren Unterweisung in Buchführung zu ermöglichen.

146) TfBr v. 8. 2. 1910, Nr. 32, S. 153: Organisationsfragen im kaufmännischen Brauereibetrieb von Walter Richter-Augsburg.

An einer anderen Stelle [147]) wird folgende Erkenntnis laut:

„Die kaufmännische Buchführung und nicht zuletzt die technische Buchführung müßte jederzeit spezifizierte Kalkulationen hinsichtlich Erzeugung und Bewirtschaftung ermöglichen. Hätte sich mancher Brauer an eine geordnete kaufmännische Buchführung gewöhnt, dann hätte er nicht die Freude oder wenigstens das Interesse an seinem Berufe verloren."

Und zu einem in ähnlichem Sinne gehaltenen Aufsatze desselben Verfassers [148]) weist die Schriftleitung vergleichend in ihrer Anmerkung auf das Buchführungswesen in anderen Gewerbezweigen hin:

„Tatsache ist — und zwar eine sehr bedauerliche Tatsache, wie wir ebenfalls auf Grund langjähriger Erfahrungen leider versichern können —, daß zahlreichere kleinere Brauereibesitzer technisch zwar ihren Betrieb vorzüglich in der Hand haben, dabei aber ein so mangelhaftes Verständnis für die geschäftliche Leitung ihres Betriebes bekunden und jeder systematischen Schulung in diesen Erfordernissen entbehren.

In anderen Industrie- und Handelszweigen wäre ein Gewerbetreibender oder Geschäftsmann, dessen Unternehmen einen Wert von etwa einer halben Million Mark repräsentiert — wie dies dem Wert einer kleineren Brauerei von etwa 15 000 hl Ausstoß entsprechen dürfte —, ohne eine systematische, sorgfältige doppelte Buchführung gar nicht denkbar. In der Brauerei gibt es leider auch heute noch, ebenso wie in der Landwirtschaft, zahlreiche Fälle, wo es hieran noch völlig gebricht. Die Erkenntnis, daß dies ein unhaltbarer Zustand ist, wird wohl gespürt und der Wunsch nach Verbesserungen ist in diesen Kreisen auch ziemlich rege, leider aber fehlt es meist an der nötigen Vorbildung usw."

Daß bei der Frage einer geordneten Buchführung auch bereits an die genaue Nachweisung des steuerpflichtigen Gewinnes gedacht wurde, beweist eine Anfrage aus Brauerkreisen aus dem Jahre 1910 folgenden Wortlautes [149]):

„Buchführung: Gibt es eine leichte, übersichtliche, in der Praxis sich bewährende Spezialaufstellung für ganz kleine Brauereien mit Jahresabschluß und Steuererklärung und wo sind die dazu nötigen Bücher erhältlich?"

Dem Fragesteller wird durchweg doppelte Buchführung empfohlen, u. a. mit dem Hinweis darauf, daß die Steuererklärung mit den Bü-

147) Feldner, Hch.: Der Brauer als Kaufmann in TfBr. v. 8. 1. 1910, Nr. 6, S. 29.

148) Feldner, Hch.: Der Brauer in seiner Entwicklung zum Kaufmann in TfBr. v. 19. 5. 1910, Nr. 114, S. 575.

149) Frage Nr. 307 im Fragekasten der TfBr, Nr. 5 v. 7. 1. 1910, S. 26. Vergl. ferner: „Ordnungsmäßige, kaufmännische Buchführung und Steuerpflicht" in TfBr. XI. Jahrg., Nr. 264 v. 9. 11. 1913.

chern des Kaufmanns nur insofern zu tun hat, als bei der Einschätzung der buchmäßig ermittelte jährliche Reingewinn als Einkommen aus Handel und Gewerbe zu gelten hat. Dieser Reingewinn ist der Steuer gegenüber maßgeblich, vorausgesetzt, daß die Bücher ordnungsgemäß und nach kaufmännischen Grundsätzen geführt sind.

Dem Bedürfnis nach Ausbau des kaufmännischen Rechnungswesens in den Brauereien wurde auch von seiten der staatlichen Institute für das Brauwesen weitgehende Förderung entgegengebracht. So wurden in den wissenschaftlichen Instituten in Weihenstephan und Berlin eigene „Landesbuchstellen" errichtet, die nicht nur die sachgemäße Bearbeitung der Buchführung einzelner Brauereien übernahmen, sondern auch Ausbildungskurse in Buchführung, bezw. betriebswirtschaftliche Lehrkurse veranstalteten, bei denen neben bilanztechnischen und betriebswirtschaftlichen Fragen auch Gebiete des Steuerwesens behandelt wurden. Gerade dem Steuergebiet wurde vom rein buchtechnischen Standpunkt aus mit zunehmender Kompliziertheit der Gesetzgebungsmaterie und der Rechtsprechung erhöhte Aufmerksamkeit gewidmet[150]). Die Beherrschung der kaufmännischen Buchführung und daran anknüpfenden steuerlichen Grundsätze hat sich eben im Laufe der Entwicklung als unerläßlich erwiesen, sollten nicht dem einzelnen Brauereibetrieb erhöhte Kosten durch Unkenntnis der einschlägigen Vorschriften entstehen.

Die preußischen Steuergesetze gaben keine weiteren positiven Vorschriften über Führung von kaufmännischen Büchern. Der nach kaufmännischen Grundsätzen ermittelte Gewinn wurde der Besteuerung zugrunde gelegt, wobei die Höhe des Gewinns in allen Fällen eine souveräne Angelegenheit desjenigen blieb, der darüber bestimmte. Die Buchführung als solche ist mit bestimmten positiven Vorschriften erst in den Reichssteuergesetzen der Nachkriegszeit verankert worden. Wenn auch die handelsrechtlichen Vorschriften bereits gewisse Richtlinien für die kaufmännische Buchführung festlegten, so waren diese doch für die Zwecke der Besteuerung nicht ohne weiteres brauchbar, weil sie aus einem ganz anderen Grundsatz heraus entstanden sind. Ausgehend von dem Grundsatze der gerechten und gleichmäßigen Besteuerung, mußte das Steuerrecht von den handelsrechtlichen Vorschriften, die immerhin einen großen Spielraum ließen, abgehen und bestimmte feste Normen an Stelle unbestimmter handelsrechtlicher Gepflogenheiten setzen. Darin liegt für die einzelne Unternehmung die große Bedeutung des Bilanzsteuerrechts, nicht nur in rechnerischer, sondern auch in finanzieller Hinsicht, weil das Ergebnis, also der steuerpflichtige Gewinn, auf Grund bestimmter, nach steuerlichen Gesichtspunkten aufzustellender Bilanzen er-

---

150) Bericht der Landesbuchstelle für Brauerei in Weihenstephan im Jahre 1926, TfBr. v. 26. 2. 1927, Nr. 48, S. 215. Buchführungskurse. Allg. Br. u. H. Ztg. v. 29. 10. 1930, Nr. 254, S. 1455. Betriebswirtschaftlicher Lehrkursus in Weihenstephan in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 29. 9. 1931, Nr. 228.

rechnet wird, die nicht unerheblich von den Handelsbilanzen abweichen können [151]).

2. Grundsätzliches zur bilanzmäßigen Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens einschließlich Behandlung der Lohnsteuer.

Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht geht z. B. viel weiter als die handelsrechtliche [152]). Steuerrechtlich muß ein bücherführender Kaufmann auch solche Wirtschaftsgüter aktivieren, die er gegen eine Aufwendung erworben hat und die nach allgemeiner Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich sind, außerdem einen wesentlichen, über die Dauer des einzelnen Steuerabschnittes hinausreichenden Wert für das gewerbliche Unternehmen besitzen. Ausdrücklich sind darunter auch andere Dinge als körperliche Sachen oder Rechte im bürgerlichen Sinne zu verstehen (z. B. Kontingent).

Immaterielle Güter sind also nur unter besonderen Voraussetzungen bewertungsfähig und -pflichtig, aber insbesondere dann, wenn sich eine entsprechend feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat oder wenn sie nach 1923 entgeltlich erworben oder durch Aufwendungen als Wirtschaftsgüter anerkannt sind und somit bezüglich dieser Ausgaben für die Einkommensteuer die Möglichkeit besteht, in den Bilanzen einen angemessenen Gegenwert einzusetzen [153]).

Der Steuerpflichtige darf aber auch nicht eine von der Handelsbilanz völlig abweichende Steuerbilanz aufstellen, sofern er sich nur an die Vorschriften der §§ 19, 20 des Einkommensteuergesetzes über die Bewertung usw. hielte. Vielmehr muß die tatsächlich aufgestellte Handelsbilanz so weit die Grundlage der Steuerbilanz bilden, als die Handelsbilanz nicht gegen steuerrechtliche Grundsätze verstößt. § 19 des Einkommensteuergesetzes gibt also nicht dem Steuerpflichtigen, der in der Handelsbilanz sich für einen der beiden zulässigen Werte, den gemeinen Wert bezw. den Anschaffungs- oder Herstellungswert abzüglich Abnutzung, entschieden hat, für die Steuerbilanz das Wahlrecht, entweder bei diesem Werte zu bleiben oder den anderen in die Steuerbilanz einzusetzen [154]). Die Steuerbilanz ist also eine unter Einhaltung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der steuerrechtlichen Vorschriften aufgestellte Bi-

151) Auf die Gegenüberstellung Steuerbilanz : Handelsbilanz soll hier nicht weiter eingegangen werden, es wird hier auf die diesbezüglichen Spezialarbeiten in steuerrechtlichen Fachzeitschriften und die darin zitierten Urteile des RFH. verwiesen. Das Streben nach materieller Wahrheit bestimmt die Stellung des Steuerrechts zur Handelsbilanz nach Lion: „Das Bilanzsteuerrecht" — S. 22.

152) Vergl. Urteil des RFH. v. 27. 3. 1928 — I A 470/27, RStBl. 1928, S. 260, Nr. 448.

153) U. d. RFH. v. 28. 2. 1930 — III A 84/28 — RStBl. 1930, S. 287, Nr. 407; vergl. ferner: Geschäftswert, Firmenwert, ideelle Werte v. O.R.R. Dipl.-Kfm. Wulff, Berlin, in DStZ. v. Mai 1931, S. 177; Das Firmenwertkonto nach dem Handelsrecht und Steuerrecht v. Dr. E. Freundlich in DStZ. v. Sept. 1932, S. 379; Zur Besteuerung ideeller Werte, insbesondere des Geschäftswertes v. A. Schubert in StA. 1929, Nr. 8, S. 261.

154) U. d. RFH. v. 12. 11. 1929 — I Aa 213/29 — RStBl. 1929, S. 660, Nr. 959/1.

lanz. Die hauptsächlichsten Abweichungen, die sich zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz ergeben können, betreffen die Höhe der Abschreibungen, die Bewertung und die Periodenabgrenzung [155]).

Es kann nun nicht Aufgabe der vorliegenden Untersuchung sein, sämtliche Probleme bilanzmäßiger Gewinnermittlung und ihre steuerliche Behandlung aufzuzählen und kritisch zu würdigen. Es müssen hier Abstriche insofern gemacht werden, als nur diejenigen Fragen der Kontierung, Bewertung und sonstiger steuerlich erheblicher Tatbestände zur Erörterung kommen, die für den Brauereibetrieb typisch sind. Hinsichtlich der in jedem Gewerbebetrieb vorkommenden Geschäftsvorfälle und deren steuerrechtlicher Behandlung muß auf das zahlreiche Schrifttum und die entsprechende Judikatur verwiesen werden.

Aber abgesehen von dieser Regelung der Bilanzwertbestimmungen, vermöge deren also das Steuerrecht einen bestimmten Einfluß auf die Höhe des steuerpflichtigen Ergebnisses und damit der dem Betrieb erwachsenden Kosten ausübt, ist auch das Rechnungswesen des Brauereibetriebes in formeller Hinsicht von steuerlichen Bestimmungen stark beeinflußt worden.

Wie im Biersteuergesetz dem Betriebe bestimmte positive Verpflichtungen zur mengenmäßigen Rechnungsführung auferlegt sind, so ist ein ähnlicher gesetzlicher Zwang von verschiedenen anderen Steuergesetzen auch nach der rein wertmäßigen Seite hin gegeben. Auch hier hat also, wie noch näher ausgeführt wird, ein von außen kommender Einfluß in das Rechnungswesen des Brauereibetriebes eingegriffen und es in einer bestimmten Richtung entwickelt und gefördert [156]).

Unter den Buchführungsvorschriften, die praktisch erst seit der Stabilisierung der Währung Bedeutung für den Betrieb erlangt haben, sind zunächst zu nennen der § 160 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung (früher § 163) vom 22. Mai 1931, der besagt: „Wer nach anderen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen."

Ebenso wie im Handelsgesetzbuch ist auch in den einzelnen Paragraphen der Steuergesetze das Postulat der Ordnungsmäßigkeit [157]) der Buchführung entscheidend.

---

155) Eckert: a.a.O. — S. 105. Vergl. ferner: „Buchführung und Bilanz als Grundlage für die Steuern" von Wulff; und Valentin: a.a.O., S. 37/38.

156) Vergl. Schär-Prion: a.a.O., S. 335.

157) Vergl hierzu die Aufsätze von R. Karoli: Ordnungsmäßige Buchführung nach Steuerrecht und Steuerrechtsprechung in „Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie", Jahrg. 1929, Heft 7 und 9 und Jahrg. 1931, Heft 10 und 11 und Jahrg. 1932, Heft 1, sowie: „Die Bedeutung ordnungsmäßiger Buchführung im Rechts- und Wirtschaftsleben und die für die Ordnungsmäßigkeit wichtigsten Erfordernisse handels- und steuerrechtlicher Art" in DStZ., Jahrg. 1932, Nr. 6 und 7.

Die Anforderungen, die das Steuerrecht an eine ordnungsmäßige Buchführung formell und sachlich stellt, sind im § 162 Abs. 1—8 der Reichsabgabenordnung niedergelegt. Danach sollen die Eintragungen in die Bücher fortlaufend vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und der Schriftzeichen einer solchen bedienen. Geschäftsbücher sollen keine Konten enthalten, die auf einen falschen oder erdichteten Namen lauten. Die Bücher sollen, soweit es geschäftsüblich ist, gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein [158]). An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es soll nicht radiert, auch sollen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen sind. In Bücher, wo dies geschäftsüblich ist, soll mit Tinte eingetragen werden. Trägt der Steurpflichtige nach vorläufigen Aufzeichnungen ein, so soll er diese aufbewahren. Belege sollen mit Nummern versehen und gleichfalls aufbewahrt werden [159]). Kasseneingänge sollen im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden. Der Abs. 8 des § 162 enthält weiterhin die Aufbewahrungspflicht der geschäftlichen Unterlagen, während Abs. 9 und 10 der Reichsfinanzverwaltung ein weitgehendes Kontrollrecht einräumen.

Diese Vorschriften, die mit den handelsrechtlichen weitgehendst übereinstimmen, waren bereits in den §§ 162—163 der AO. vom 13. Dezember 1919 (a.F.) festgelegt. Ergänzt wurden die Vorschriften gemäß § 9 der Verordnung des Herrn Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930 durch neue Vorschriften [160]), die dann in die Reichsabgabenordnung neuer Fassung vom 22. Mai 1931 als §§ 160—163 übergegangen sind [161]). Die

---

158) Die Lose-Blatt-Buchführung wird im Steuerrecht jedoch auch anerkannt. Vergl.: Steuerliche Anerkennung der Lose-Blatt-Buchführung von Martin Grischner in DStZ. v. Juli 1930, S. 300.

159) Vergl.: Aufbewahrungspflicht der Bücher und Belege von Steuerinspektor Max Wartbiegler in DStZ. v. Febr. 1930, S. 77.

160) RGBl. Teil 1 v. 2. 12. 1930, Nr. 47, S. 517 ff.

161) Vergl. hierzu: „Die neuen steuerlichen Buchführungsvorschriften" von Reg.-Rat Dr. Höfer-Leipzig in DStZ. v. 1932, Heft 4, S. 172.

162) Nach § 161 Absatz 1 Ziff. 1a—e sind nunmehr verpflichtet, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, u. a. Unternehmen, deren Gesamtumsatz nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen mehr als 200 000.— RM. betrug oder deren Betriebsvermögen 50 000.— RM. überstieg oder die einen Gewerbeertrag von mehr als 6000.— RM. erzielten. Vergl. hierzu Sensch: Buchführungszwang durch Notverordnung. Erweiterung der steuerlichen Buchführungspflichten gewerblicher Betriebe in der Zeitschrift „Der Buch- und Betriebsprüfer", Nr. 11 v. November 1931, S. 97, und Spannenkrebs: Die erweiterte Buchführungsverpflichtung der Reichsabgabenordnung in „Der Buch- und Betriebsprüfer", Nr. 3 v. März 1931, S. 18, ferner Engel: Buchführungspflicht und Steuer gemäß § 161 AO. im StA. 1931, Nr. 3.

erwähnte Verordnung hat die Bestimmungen über die Buchführungspflicht noch verschärft, indem sie nach § 161 nunmehr auch Betriebe für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrage und dem Vermögen zur Führung von Büchern verpflichtet, die nach anderen als Steuergesetzen nicht zur Buchführung verpflichtet sind, wobei sie gleichzeitig den Kreis derjenigen, für die die kaufmännische Buchführung nunmehr zwingend vorgeschrieben ist, genau abgrenzt [162]).

Hier ist erstmalig der Fall gegeben, daß Unternehmen lediglich auf Grund steuerlicher Vorschriften zu einer vollständigen ordnungsmäßigen Buchführung verpflichtet werden, das Steuerrecht also allein ausschlaggebend für das kaufmännische Rechnungswesen der in Frage kommenden Betriebe ist. Die betriebswirtschaftliche Lehrmeinung wird in Zukunft nicht umhin können, gerade auf Grund des § 161 AO. (n.F.) die Buchführungsvorschriften des Steuerrechts in gleiche Linie mit den handelsrechtlichen Vorschriften zu setzen [163]). Den steuerlichen Vorschriften wäre schon insofern auch bisher ein viel größerer Wert beizulegen gewesen, weil der zwingende Charakter der Strafbestimmungen [164]) der Reichsabgabenordnung und anderer Steuergesetze ein viel stärkerer ist, als dies handelsrechtlich durch die Strafvorschriften der Konkursordnung zutrifft.

Die Vorschriften zur Buchführungspflicht sind für den einzelnen Betrieb insofern noch von erhöhter Bedeutung, weil bei formell und sachlich unrichtiger Führung die Vorschriften über Schätzung Platz greifen, die in Erweiterung der bisher geltenden Bestimmungen (§ 210, Abs. 1, Satz 2 — Abs. 2 a. F.) eine Verschärfung derart erfahren haben, als eine mangelhafte Buchführung zur Ermittlung und Berechnung der Steuern nicht mehr zu verwerten ist und an ihre Stelle nach § 217, Abs. 2 AO. (a. F.) die Schätzung [165]) tritt.

Die schädigenden Nachteile, die durch Verurteilung zu Geldstrafen bezw. durch zu hohe Einschätzung als Ausfluß des Steuerrechtes entstehen können, sind bei jeder Veranlagung zu gewärtigen, sie wirken sich also viel unmittelbarer und schneller aus, als dies handelsrechtlich für den Konkursfall zutrifft [166]).

---

163) Prion weist auf die steuerrechtlich formellen Buchführungsvorschriften bereits hin. Vergl. Schär-Prion, a.a.O., S. 325.

164) Buchführungspflicht und Steuerstrafrecht von Staatsanwaltschaftsrat Dr. Jadesohn, Breslau, in TfBr. v. 1927, Nr. 17, S. 70.

165) Vergl. hierzu: Verwerfung einer Buchführung unter Schätzung des Reinertrages in der II. Handelsbeilage der BBZ. v. 29. 7. 32, Nr. 351 und die folgenden Urteile des RFH.:

U. v. 17. 8. 1927 — VI A 91/27 — StuW. v. 1927 U. Nr. 137
U. v. 6. 4. 1927 — V A 497/26 — StuW. v. 1927 U. Nr. 138
U. v. 6. 9. 1927 — VI A 364/27 — StuW. v. 1927 U. Nr. 433
U. v. 28. 3. 1928 — VI A 343/27 — RStBl. 1928, S. 185, Nr. 308
U. v. 31. 1. 1931 — VI A 1440/29 — StuW. v. 1931 U. Nr. 329
U. v. 4. 2. 1931 — VI A 14/31 — RStBl. 1931, S. 874, Nr. 857
U. v. 18. 3. 1931 — VI A 604/31 — RStBl. 1931, S. 467, Nr. 525
U. v. 22. 4. 1931 — VI A 837/31 — RStBl. 1931, S. 395, Nr. 486

166) Seesemann: Die Folgen unordentlicher Buchführung in Konkurs- und Steuerrecht inTfBr. v. 1926, S. 534.

Mit diesen zwingenden Vorschriften dürfte das Bestreben nach ordentlicher Rechnungslegung auch für den Brauereibetrieb neuen Auftrieb bekommen haben. Der zwingende Einfluß, der hier von der steuerlichen Seite auf das kaufmännische Rechnungswesen des Betriebes wirkt, kann nicht hoch genug veranschlagt werden, weil die Furcht vor zu hoher Einschätzung bezw. vor den drohenden Ordnungsstrafen die Betriebsleitung veranlassen wird, für eine ordentliche Buchführung im Sinne des Gesetzes zu sorgen. Diesen erzieherischen Zweck der steuerlichen Buchführungsvorschriften finden wir letzten Endes auch in einem Urteil des Reichsfinanzhofs [167]) deutlich ausgesprochen, wenn es dort heißt:

> „Bei der Auslegung der einschlägigen Vorschriften des § 162 AO. ist davon auszugehen, daß dessen Vorschriften sich nicht bloß an die bisher in der Geschäftswelt übliche Art der Buchführung anlehnen wollen, sondern daß sie — nicht zum mindesten im Interesse der Geschäftsleute selbst — diese zu einer geordneten Buchführung, wenn auch einfacher Art, erziehen wollen."

Andererseits haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind gemäß § 208 der AO. (n. F.), wenn kein Zweifel an ihrer sachlichen Richtigkeit besteht, der Besteuerung zu Grunde zu legen [168]). Die Frage der ordentlichen Buchführung offenbart sich aus diesem Grunde letzten Endes als reine Kostenfrage und im Sinne der Kostenersparnis dürfte auch der Ansporn zu ordentlicher Buchführung am stärksten gegeben sein [169]). Durch die Vorschrift des § 13 des Einkommensteuergesetzes ist die Bilanz als die Grundlage der Ertragbesteuerung in formeller und materieller Hinsicht anzusehen. Der der Besteuerung zu Grunde zu legende Gewinn ist also der durch die ordnungsmäßige Buchführung ermittelte Vermögenszuwachs, der sich durch Vergleich der steuerlich richtig bewerteten Vermögensstände am Anfang und am Ende eines Steuerabschnittes ergibt.

In Bezug auf Bewertung und Abschreibung sind für den Brauereibetrieb im Ertragssteuerrecht verschiedene Gesichtspunkte bemerkenswert, auf die im nächsten Abschnitt näher eingegangen wird.

---

167) U. d. RFH. v. 27. 9. 1929 —V A 495/29, RStBl. 1929, S. 641, Nr. 953.

168) Hoeres: Inwieweit ist die Steuerbehörde an eine formal ordnungsmäßigeBuchführung gebunden? in der DStZ. v. November 1930, S. 472. Hoeres: Die Buchführung im Licht der Reichsfinanzhofsentscheidungen in der DStZ. v. 1929, S. 309. Franz: Die Beweiskraft der Buchführung in der DStZ. v. Juli 1931, S. 295.

169) Pflegel: weist in dem Aufsatz „Die Buchführung der Kleingewerbetreibenden in Theorie und Praxis" im StA. v. 1931, Nr. 10, S. 306, darauf hin, daß der in der Vermeidung der Schätzung liegende Rechtsvorteil auf Grund ordentlicher Buchführung vielen nicht buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden Anreiz gegeben hat, lediglich aus steuerlichen Gründen zur Buchführung überzugehen.

Auf eine Sonderbuchführungsvorschrift muß im Rahmen des Ertragssteuerrechts noch hingewiesen werden, nämlich auf die Lohnbuchführung. Nach § 69 des Einkommensteuergesetzes unterliegen die im § 36 desselben Gesetzes abgegrenzten Einkünfte dem „Steuerabzug vom Arbeitslohn". Die Lohnbuchführungsverpflichtungen des § 82 des Einkommensteuergesetzes bezw. des § 38 der Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz, wonach der Arbeitgeber für jeden Lohnsteuerpflichtigen bestimmte Personalangaben und dessen Einkünfte fortlaufend aufzuzeichnen hat, wird in der Brauerei ebenso wie in anderen Erwerbszweigen in der Form erfüllt, daß Gehalts- und Lohnlisten angelegt werden bezw. Personalkarten [170]). Die Richtigkeit der Abzüge, sowie die ordnungsgemäße Führung dieser Lohnabrechnungskonten wird von den Finanzämtern laufend geprüft.

Dem Steuerabzug unterliegen alle laufenden Bezüge sowie einmaligen Einnahmen, wie z. B. Neujahrsgratifikationen, Übernahme von Versicherungsprämien sowie Pensionskassenzuschüssen seitens des Arbeitgebers (§ 12 der DB. zum EStG.).

Dagegen unterliegt der Freitrunk der Brauereiarbeiter und Bediensteten nicht der Lohnsteuerpflicht, weil es sich hier nach Ansicht des Reichsfinanzhofs [171]) grundsätzlich um die Gewährung eines Genußmittels handelt, über das nur durch Eigenverbrauch (in der Brauerei) verfügt werden kann. Eine objektive Bereicherung, die nach § 21 des EStG. zu versteuern wäre, liegt hier nicht vor, vielmehr lediglich eine Annehmlichkeit, die von den einzelnen Personen ganz verschieden geschätzt wird. „Der Freitrunk hat mehr die Natur einer Bedingung, unter der die Arbeit zu leisten ist, als die einer eigentlichen Entlohnung" [172]).

a) Bewertung von Gegenständen des Anlagekapitals mit Berücksichtigung der wirtschaftlichen Abschreibung [173]).

Die Abschreibungen, die für die einzelnen Konten in Frage kommen, sind nicht als feste Sätze anzusprechen. Abgesehen davon, daß

---

170) Das „Lohn- und Gehaltsnachweis-Steuerbuch" kann auch mit den entsprechenden Vordrucken und Spaltenüberschriften für die einzelnen Einnahmen wie laufende Bezüge, einmalige Einnahmen, Sachbezüge usw., sowie für die Abzüge, im Schreibwarenhandel bezogen werden.

171) U. d. RFH. v. 15. 5. 1929 — VI A 764/29 — RStBl. 1929, S. 412, Nr. 601.

172) Das vom Bedienungspersonal üblicherweise gegebene Trinkgeld unterliegt jedoch dem Steuerabzug vom Arbeitslohn (U. d. RFH. vom 23. 11. 1928 — VI A 1272/28 — Slg. Bd. 24, S. 219), weil es mittelbar eine Entlohnung durch den Wirt darstellt, der bei der Anstellung des Personals dieses auf diese Einnahme anweist. Diese grundsätzlich bestehende Steuerpflicht kann auch durch die Schwierigkeiten, die die Buchführung bietet, nicht beseitigt werden. In Frage kommt diese Entscheidung insbesondere für die Brauereien, die eigene Gastwirtschaften unterhalten.

173) Vergl. hierzu: „Abschreibungs- und Bewertungsfragen bei Brauereien nach der neuesten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs" von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe in TfBr. v. 6. 6. 1931, Nr. 130; „Was muß der Buch- und

besondere Verhältnisse nur für sich betrachtet werden können, haben sich doch im Laufe der Zeit verschiedene Richtlinien herausgebildet, nach denen die Abschreibungen bemessen werden können. Neben den Normalabschreibungssätzen, die von den einzelnen Landesfinanzämtern festgelegt wurden, haben auch die Organisationen der Brauindustrie selbst gewisse Erfahrungsziffern in Vorschlag gebracht. Da die Verhältnisse noch im Fluß sind, so mögen hier kurz einige Angaben über steuerlich zulässige Abschreibungen auf die Anlage-Konten genügen:

Gebäude der Brauerei: jährl. AfA. 4%.

Zu berücksichtigen ist, daß die Gebäude durch die ständige Feuchtigkeit (Dampf, Wasser) und die dauernden Temperaturschwankungen einer rascheren Abnutzung unterworfen sind.

Brauereiwirtschaften: jährl. AfA. 3%.

Die Abnutzung erfolgt in erhöhtem Maße durch die nassen Bierkeller, ferner durch den dauernden Personenverkehr.

Brauereimaschinen:	10—15%,
Kellereimaschinen:	20—25%
Lagerfässer und Bottiche:	5—10%,
Transportfässer (je nach dem, ob Faßkontrolle vorhanden oder nicht):	15—20%,
Fuhrpark (Pferde, Wagen, Lastautos):	20%,
Bahnwagen:	5%,
Eiskasten und Wirtschaftsgeräte:	20%.

Zu unterscheiden ist hier nach Inventar in eigenen Wirtschaften oder Leihinventar. Bei letzterem dürfte die Abnutzung am höchsten betragen und unter Umständen mit 20—30% in Anschlag zu bringen sein.

Zu einzelnen Konten sind von seiten des Reichsfinanzhofs bereits Urteile ergangen. So hat er z. B. über die Aktivierung von Gärbottichen einschließlich der Rüst- und Einbaukosten wie folgt entschieden [174]):

„Besondere Betriebsanlagen (Kühlanlagen, einbetonierte Gärbottiche) können besonders aktiviert werden, auch wenn sie mit den Betriebsgebäuden fest verbunden sind.

Aufwendungen auf ein Betriebsgebäude, die durch Hereinschaffen besonderer Betriebsanlagen erforderlich werden, z. B. Niederreißen und Wiederaufrichtung von Wänden beim Hereinschaffen von Gärbottichen stellen einen Teil der An-

---

Betriebsprüfer von der Brauindustrie wissen?" von Steuerrat Senf in StA. v. 1930, Nr. 8 und Nr. 9. „Die Bewertung von Waren, Maschinen, Grundstücken usw. in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs" von Dr. E. Bardey in TfBr., Nr. 219 v. 18. 9. 1930, S. 1036. „Keine allgemein gültigen Abschreibungssätze und Bewertungsvorschriften bei Brauereibetrieben" von Dr. Koppe-Berlin, TfBr. v. 7. 11. 1929, S. 1261, Nr. 262.

174) U. d. RFH. v. 14. 4. 1931 — VI A 976/29 — RStBl. v. 1931, S. 504, Nr. 567.

schaffungskosten der besonderen Betriebsanlagen dar und sind daher bei gesonderter Aktivierung der Betriebsanlagen dem betreffenden Sonderkonto und nicht dem Gebäude-Konto zuzusetzen."

Der Entscheidung lag ein Fall zu Grunde, in dem eine Brauerei die gesamten Aufwendungen für die Anschaffung neuer Gärbottiche und einer neuen Kühlanlage über Unkosten-Konto, also zu Lasten des laufenden Geschäftsjahres verbucht hatte. Die Vorinstanzen hatten im Anschluß an eine Buchprüfung die Aktivierung eines Teiles der verauslagten Summe auf Fastagen-Konto vorgenommen einschließlich der Aufwendungen für das Hereinschaffen und die Einbetonierung der Bottiche, der Rest der Kosten, der auf die mit dem Hereinschaffen der Bottiche verbundenen Arbeiten (Niederreißen von Wänden und Wiederaufstellung derselben) entfiel, war dem Gebäude-Konto zugeschlagen worden.

Der Reichsfinanzhof fällte die obige Entscheidung mit der Begründung, daß es sich, wie die Vorinstanzen entschieden haben, bei den gehabten Aufwendungen nicht um laufenden Erhaltungsaufwand, sondern um grundsätzlich zu aktivierende Herstellungskosten handelt.

Was die Abriß- und Wiederaufbaukosten von Teilen des Gebäudes betrifft, so handelte es sich hierbei, wirtschaftlich betrachtet, nicht um Aufwendungen auf das Gebäude, sondern um einen Teil der Anschaffungskosten der Bottiche, die auf Fastagen-Konto zu aktivieren waren. Der Absetzung für Abnutzung in Höhe von 20 % auf die Gärbottiche dürfte, da die Vorbehörden auf das Fastagen-Konto bisher Abnutzungsabsetzungen in dieser Höhe zugelassen haben, nichts im Wege stehen.

Ein weiteres Urteil [175]) betrifft gleichfalls das Fastagen-Konto und beschäftigt sich mit der Aktivierung und Abschreibung auf Flaschen, Flaschenkästen und Versandkisten.

Zur Frage der Aktivierung aufgewendeter Beträge hat der Reichsfinanzhof [176]) grundsätzlich entschieden, daß eine Abgrenzung zwischen den zu aktivierenden und nicht zu aktivierenden Aufwendungen vorzunehmen ist. Die Feststellung, in welchem Umfange hiernach Aufwendungen auf Gegenstände des Anlagekapitals, im Rahmen des ganzen Betriebes betrachtet, als laufende Ausgaben erscheinen und deshalb nicht zu aktivieren sind oder inwieweit Gegenstände zunächst zu aktivieren und jeweils nach der Zeitdauer des Nutzens der Verwendung abzuschreiben sind, wird nach den Verhältnissen des Einzelfalles entschieden werden müssen und im wesentlichen auf tatsächlichem Gebiete liegen. Dieser grundsätzlichen Einstellung ist der Reichsfinanzhof auch in dem Falle gefolgt, in dem zu entscheiden war, ob eine Brauerei, die für den neu aufgenommenen

175) U. d. RFH. v. 12. 11. 1929 — I A a 213/29 — RStBl. 1929, S. 660, Nr. 959/2.
176) U. d. RFH. v. 24. 6. 1926 — VI A 212/26 — RStBl. 1927, S. 96, Nr. 122.

Flaschenbierhandel Neuanschaffungen an Flaschen, Flaschenkästen und Versandkisten gemacht hatte, berechtigt sei, den ganzen Betrag hierfür im selben Steuerabschnitt noch abzuschreiben. Die Vorentscheidung hatte auf Flaschen nur 50%, auf Flaschenkästen und Versandkisten nur 20% als Absetzung für Abnutzung zugelassen.

Nach der Meinung des Reichsfinanzhofs müssen hier die gewöhnlichen Regeln über die Aktivierung bezüglich aller Gegenstände des Betriebsvermögens Platz greifen. Flaschen, Flaschenkästen und Versandkisten gehören zu den Gegenständen, die nicht durch einmaligen Gebrauch zugleich verbraucht werden, sondern deren Verwendung und Nutzung bestimmungsgemäß sich über einen längeren, über den Steuerabschnitt hinausgehenden Zeitraum erstrecken soll. Sie müssen daher bei der ursprünglichen Anschaffung bei Gründung des Betriebes oder bei der Vermehrung des Bestandes infolge einer Erweiterung des Geschäftszweiges aktiviert werden. Dagegen können die laufenden Ergänzungsanschaffungen über Unkosten-Konto abgebucht werden.

Es konnte daher nicht zugelassen werden, daß bereits für den Schluß des ersten Steuerabschnittes die Aufwendungen für die gesamten Anschaffungen für Flaschen und Kästen abgeschrieben werden. Nur die Ausgaben, die erforderlich sind, um den Bestand in gleicher Höhe zu halten, also den regelmäßigen Abgang an Flaschen und Kästen zu ersetzen, sind als laufende Ausgaben im Sinne der bisherigen Rechtsprechung anzusehen und brauchen nicht aktiviert zu werden.

Handelt es sich dagegen um rasch verbrauchte Gegenstande wie Biergläser usw., so brauchen dieselben, wie ein anderes Urteil [177]) besagt, nicht aktiviert, sondern können sofort vollkommen abgeschrieben werden. Diese Abschreibung kann auch zusammen mit der entsprechenden Abschreibung auf Inventargegenstände von längerer Lebensdauer im Rahmen einer Gesamtabschreibung erfolgen, wenn die Biergläser etc. zusammen mit diesen vorher aktiviert worden sind.

Absetzung für wirtschaftliche Abnutzung von Gegenständen des Anlagekapitals.

Hier ist der Reichsfinanzhof, wie insbesondere aus verschiedenen Urteilen [178]) hervorgeht, dazu übergegangen, „betriebswirtschaftliche Tatsachen" bei der Bemessung der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen. Die Zulassung dieser wirtschaftlichen Abschreibung ist auch für den Brauereibetrieb von erheblicher Bedeutung, weil damit die Möglichkeit gegeben ist, erhöhte Absetzung für Abnutzung für Sudhaus und Kraftanlagen geltend zu machen, die auf

177) U. d. RFH. v. 25. 4. 1930 — I A a 664/29 — RStBl. 1930, S. 549, Nr. 728.

178) U. v. 16. 4. 1930 — VI A 339/30 — StuW. 1930 Nr. 601, U. v. 26. 11. 1930 — StuW. 1930, Nr. 185, U. v. 1. 2. 1931 — VI A 161/31 — RStBl. v. 1931, S. 458, Nr. 519.

Grund neuer Erfindungen etc. wirtschaftlich überholt sind oder deren Instandhaltung nicht mehr lohnt. Inwieweit diese Maßgeblichkeit wirtschaftlicher Abnutzung auch auf die durch Miet- oder Pachtvertrag den Gastwirten überlassenen Inventarstücke ausgedehnt werden kann, dürfte Frage des einzelnen Tatbestandes sein, zumal der Reichsfinanzhof in seinen Urteilen die Eigenart des einzelnen Betriebes anerkennt.

Von großer wirtschaftlicher Bedeutung für die Brauindustrie ist weiter die in einem Urteil des Reichsfinanzhofs [179]) geäußerte Zulässigkeit nachholender Abschreibung. Die Abschreibungsquoten der einzelnen Jahre brauchen danach durchaus nicht gleich zu sein [180]). Da die technischen und wirtschaftlichen Momente nicht in ihrer ganzen Tragweite vorausgesehen werden können, der Umfang der Entwertung sich also nicht im voraus feststellen läßt, so ist eine Herabsetzung von Werten auf den „gemeinen Wert" dann möglich, wenn die behauptete Wertminderung auch den tatsächlichen Umständen entspricht. Es ist hier der sogenannte Teilwertgedanke (d. h. Bewertung nach dem gemeinen Wert) ausgesprochen, aus dem sich die Folgerung einer entsprechenden Minderbewertung ergibt.

Steuerrechtlich ist für das Gebiet der Abschreibung bemerkenswert, daß Abschreibungen an Grund und Boden grundsätzlich nur in ganz wenigen Ausnahmefällen vorgenommen werden dürfen, z. B. im Bergbau- und im Ziegeleibetrieb.

Auch für den Brauereibetrieb liegt so ein Ausnahmefall vor, wenn sich im Betriebe Hofräume befinden, die gepflastert, also bearbeitet sind. Die schweren Fuhrwerke (Pferdefuhrwerke und Lastkraftwagen) haben eine starke Abnutzung des Pflasters zur Folge, die eine Wertveränderung im Rahmen der Gesamtunternehmung darstellt. Der Reichsfinanzhof hat dann auch entschieden [181]), daß auf die Kosten der Pflasterung von Hofräumen grundsätzlich Absetzungen für Abnutzung zuzulassen sind.

Aus dieser Möglichkeit kommt wieder der Teilwertgedanke, d. h. die Abschreibung auf den gemeinen Wert zum Ausdruck, die für den Betrieb günstiger sich auswirkt, als die Bewertung nach dem Anschaffungswerte mit den der Gebrauchsdauer entsprechenden Abschreibungen.

b) Bewertung der Rohstoffe.

Das Unternehmen hat hier nicht, wie bei den Gegenständen des Anlagekapitals, die Wahl zwischen dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis nach Abzug der Absetzungen für Abnutzung und zwischen dem niedrigeren gemeinen Wert, sondern hier herrscht grund-

179) U. d. RFH. v. 17. 12. 1930 — VI A 1119/30 — StuW. April 1931, Nr. 288.

180) Vergl.: Der Reichsfinanzhof über Abschreibungen von Rechtsanwalt Dr. Max Simon, Berlin, in DStZ. v. Mai 1931, S. 176.

181) U. d. RFH. v. 9. 1. 1931 — I A 245/30 — RStBl. 1930, S. 307, Nr. 386, Ziff 4.

sätzlich das Niederstwertprinzip (§§ 40, 261 Handelsgesetzbuch, §§ 19 bis 21 Einkommensteuergesetz).

Die am Bilanzstichtage in der Brauerei vorhandenen Lagerbestände an Rohmaterialien wie Gerste, Malz, Hopfen und Zucker werden in vielen Fällen zu einem stets gleichbleibenden Preis pro Einheit eingesetzt. Begründet wird dies Verfahren damit, daß die am Bilanzstichtage vorhandenen Werte nicht aus den letzten Einkäufen herrühren, sondern sich aus alten und neuen Beständen zusammensetzen. Um ein einheitliches Produkt herzustellen, muß der Brauer die einzelnen zu verschiedenen Zeiten beschafften Bestände miteinander vermischen und so kommt es, daß die Brauereien bei der Bewertung der Vorräte stets einen „festen Einheitspreis“ [182]) ansetzen. Dadurch wird aber ziffernmäßig das tatsächliche Vermögen am Stichtage bezw. das Einkommen des betreffenden Steuerabschnittes verfälscht. Bei der Bewertung der Bestände wäre der Anschaffungs- oder Herstellungswert anzusetzen. Aus praktischen Gründen kann hier ein durchschnittlicher Anschaffungswert Platz greifen. Der ermittelte Durchschnittspreis für einen Zentner ist dann zu aktivieren, es sei denn, daß sich ergibt, daß die Preise für die erwähnten Rohstoffe am Stichtage niedriger waren, als im Durchschnitt berechnet wurde, dann ist die Aktivierungspflicht mit dem niedrigeren Wert gegeben.

Gerste wird börsenmäßig gehandelt; die Marktpreise können aus den Notierungen der Produktenbörse entnommen werden. Da Aufschreibungen über die eingeweichten Gerstenmengen bezw. die Malzausbeute in der Mälzerei nicht gemacht werden, ergeben sich bei der Nachprüfung des Gerstebestandes Differenzen. Es bleibt dann nur übrig, die gesamte Gerstenmenge in Malz umzurechnen, was ungefähr folgende Rechnung ergeben wird:

	Malz
1. Anfangsbestand an Malz	15 000 Ztr.
2. Unter Annahme einer 25%igen Ausbeute ergeben 20 000 Ztr. geputzte Gerste	15 000 „
3. Zugang an Gerste 30 000 Ztr., die zu 72% (unter Berücksichtigung von 3% Ausputz) umgerechnet, ergeben	21 600 „
4. Zugang an Kaufmalz	5 000 „
zusammen	56 600 Ztr.
5. Abzüglich der eingemaischten, im Sudhaus augewiesenen Menge	40 000 „
Sollbestand an Malz am Bilanzstichtage:	16 600 Ztr.

Laut Bestandsaufnahme wird ein Vorrat von 11 350 Ztr. Gerste und von 7 850 Ztr. Malz festgestellt. Die Gerste zu 75% umgerechnet,

ergibt an Malz	8 512 Ztr.	
+ Vorrat an Malz	7 850 „	16 362 Ztr.
Differenz:		238 Ztr.

182) Vergl. Koppe in: Die deutsche Brauindustrie der Gegenwart — S. 167.

Die Differenz dürfte ihre Erklärung darin finden, daß entweder der Gerstenausputz zu gering oder die Malzausbeute zu hoch angenommen ist. Bei der Gerste ergibt sich außerdem immer ein höherer Soll- als Istbestand, weil durch die Lagerung eine natürliche Gewichtsabnahme durch Eintrocknen stattfindet, wie nachstehendes Beispiel deutlich zeigt:

Gersten-Bestandskontrolle:

Bestand am Beginn des Geschäftsjahres			72 Ztr.
Zugang: Einkauf bis Schluß des Geschäftsjahres			42 350 „
			42 422 Ztr.
Abgang: Zum Vermälzen	41 048 Ztr.		
Staub und Flachgerste	641 „		41 689 „
Sollbestand am Schluß des Geschäftsjahres:			733 Ztr.
Istbesand am Schluß des Geschäftsjahres:			27 „
Differenz (Verlust durch Eintrocknen) = rd. 1,7% der eingekauften Menge.			706 Ztr.

Hopfen: Eine mengenmäßige Aufzeichnung, ähnlich wie für Malz, ist für den Hopfenverbrauch von steuerlicher Seite aus nicht vorgeschrieben. Die Feststellung des Hopfenverbrauches muß sich daher an die meistens recht unvollkommene Betriebsbuchführung, d. h. an die besonderen Aufzeichnungen des Braumeisters, anlehnen. Die Fehlerquellen bei Feststellung des Hopfenverbrauches liegen zum Teil darin, daß die Hopfenzugabe nicht gewogen, sondern nach Gefühl beigegeben wird und außerdem ein Lagerverlust durch Austrocknen entsteht, der bei Ballenhopfen bis zu 3% beträgt, beim sogenannten Büchsenhopfen jedoch unbedeutend ist.

Der Marktpreis für Hopfen ist aus Notierungen der Hopfenbörsen (Nürnberger und Saazer Hopfenbörse) zu entnehmen.

Durch längeres Lagern verliert der Hopfen an Wert, und zwar etwa 25% jährlich, so daß Hopfenbestände, die bereits vier Jahre lagern, überhaupt keinen Wert mehr haben und völlig abgeschrieben werden können.

Malz: Bei der Bestandsaufnahme der Malzvorräte dürften sich (ebenso, wie bei den Biervorräten) keine zu großen Differenzen ergeben, weil durch die steuerlichen Kontrollen (Schrotmühle, Sudbuchführung, Überwachung und Bestandsaufnahmen seitens der Zollbehörde) Fehlmengen ehestens aufgedeckt werden. Trotzdem treten bei der Kontrolle des Malzbestandes Abweichungen zwischen Soll- und Istbeständen auf. Der höhere Istbestand des Malzes rührt von der je nach Art der Lagerung auftretenden Wasseraufnahme her, die ca. 1—2% der eingekauften Jahresmenge betragen kann, wie das folgende Beispiel zeigt:

Malz-Bestandskontrolle:

Bestand am Beginn des Geschäftsjahres			11 442 Ztr.
Zugang: Einkauf bis Schluß des Geschäftsjahres			64 678 „
			76 120 Ztr.
Abgang: Zum Brauen	67 016 Ztr.		
durch Verkauf	800 „		
durch Malzstaubverkauf	132 „		67 948 „
Sollbestand am Ende des Geschäftsjahres			8 172 Ztr.
Istbestand am Ende des Geschäftsjahres			9 093 „
Differenz (durch Wasserzunahme)			921 Ztr.

= rd. 1,5% der eingekauften Mengen.

Ein gutes Hilfsmittel bei der Kontrolle der Rohstoffvorräte, insbesondere der schwimmenden Ware, bildet das von allen Brauereien geführte Schlußbuch, in das alle Kaufabschlüsse nach Menge, Preis und die hiervon abgerufenen Mengen eingetragen werden.

Die Bewertung der Malzvorräte in Betrieben, die selbst mälzen, ist recht schwierig, weil in der Brauereibuchführung eine Aufteilung der Kosten nach Kostenstellen und Aufwandsfeldern in der Regel nicht erfolgt. Schätzungsweise betragen die Mälzungskosten 2 bis 3 RM. pro Zentner; eine Bewertung der Malzvorräte mit dem 1½fachen Gerstenpreis dürfte deshalb unter zusätzlicher Berücksichtigung des Mälzungsschwandes zweckmäßig sein.

c) Bewertung der Biervorräte.

Aus der Mengenprüfung an Hand der kaufmännischen Buchführung ergibt sich die Möglichkeit der Kontrolle des von der Zollverwaltung festgesetzten Schwundsatzes.

Die Bierbewertung ist eigentlich nur in den Betrieben ohne größere Schwierigkeit möglich, in denen auch eine besondere Betriebsbuchhaltung eingerichtet ist, in der lediglich Konten für die die Bierherstellung betreffenden Aufwendungen geführt werden und aus denen die Kalkulationsunterlagen entnommen werden können. Da in vielen Betrieben Herstellungs- und Vertriebskosten nicht getrennt verbucht werden, muß für diese Fälle eine Ausscheidung der Herstellungskosten auf Grund von Schätzungen erfolgen.

Entsprechend der bei der Bierherstellung vorliegenden Massenproduktion und der Einheit des Produktes, kommt methodisch grundsätzlich Divisionskalkulation in Frage.

Es sind also zunächst die Kosten für die bei der Herstellung des Bieres verwendeten Rohstoffe zu ermitteln, wofür die einzelnen Hauptbuchkonten wertmäßig und die steuerlich technische Buchführung mengenmäßig die entsprechenden Ziffern liefern. Zugrundezulegen ist der durchschnittliche Anschaffungspreis bezw. der am Bilanzstichtage niedrigere gemeine Wert der Rohstoffe.

Zu den Preisen des Rohmaterials sind nunmehr hinzuzurechnen diejenigen Kosten wie Löhne, Gehälter, Hilfsmaterial und allgemeine

Betriebsunkosten, die die reine Bierherstellung betreffen [183]).

Weiter kommen hinzu ein Betrag an Betriebs- und Handlungsunkosten für Herstellung und Instandhaltung von Gebäuden, Maschinen und Geräten, die im Herstellungsprozeß des Bieres verwendet werden, bezw. die entsprechenden Beträge, die als Absetzung für Abnutzung darauf entfallen.

Für eine solche Bewertung der Biervorräte ist nach der steuerlichen Seite hin folgende Einstellung des Reichsfinanzhofes [184]) bemerkenswert:

> „Bei der Kalkulation", sagt er, „können Absetzung für Abnutzung und sonstige Abschreibungen auf das Betriebsvermögen berücksichtigt werden. Diese sogenannten „produktionsbedingten Abschreibungen" sind also begrifflich wie Generalunkosten zu behandeln, ein Zwang hierzu besteht nach Ansicht des Reichsfinanzhofs nicht, weil es nicht feststeht, ob im Verkaufspreis die so errechneten Selbstkosten vergütet werden und ein vorsichtig bewertender Kaufmann allen Unsicherheitsmomenten Rechnung tragen darf."

Es wird also für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns anerkannt, daß bei der Bewertung der selbsterzeugten Waren der anteilmäßig darauf entfallende Abschreibungsaufwand berücksichtigt wird, jedoch muß im Sinne der Bilanzkontinuität, also der steuerlich zu fordernden Vergleichbarkeit, in jedem Jahre gleichmäßig verfahren werden. Vom Standpunkt der Betriebswirtschaftslehre aus hat das Steuerrecht sich hier einem Grundsatze der betrieblichen Selbstkostenrechnung angeschlossen, indem es die Absetzung für Abnutzung als Kostenelement für die Kalkulation anerkannte [185]).

Der Kalkulation in der Brauerei wird seitens der beteiligten Kreise nach den Ausführungen von Ecker, Weihenstephan [186]) nicht die Aufmerksamkeit gewidmet, die ihr eigentlich zukommen sollte.

Die Bierbewertung erfolgte bisher auf verschiedene Weise. Eine Möglichkeit bestand darin, von einem Anfangswert auszugehen und dann zu untersuchen, ob die Kosten für Rohstoffe und die gesamten Unkosten gestiegen oder gefallen sind. Auf Grund dieser Änderungen erfolgte dann auch eine Erhöhung oder Verminderung des Wertansatzes. Der Trugschluß in diesem Verfahren liegt aber darin, daß eine Erhöhung der gesamten Unkosten nicht gleichzeitig eine Erhöhung der Herstellungskosten bedingt. Es besteht z. B. schon bei

---

183) Vergl. U. d. RFH. v. 6. 2. 1930 — VI A 1789/29 — RStBl. 1930, S. 346, Nr. 480, und die Kalkulationsschemen bei Leitner, Selbstkostenberechnung — S. 41. HdBetr. Artikel: Brauerei Bd. 1, S. 1553. Senf: Aufsatz im StA. 1929, Nr. 5, S. 160. Schär-Prion: a.a.O., S. 341.

184) U. d. RFH. v. 9. 1. 1931 — I A 245/ 30 — RStBl. 1931, Nr. 12, S. 307 ff.

185) Vergl.: Betriebswirtschaft und Steuerrecht von Rechtsanwalt Bernhard Blau in Technik und Wirtschaft vom Juli 1931, Heft 7, S. 169.

186) Ecker: Der kaufmännische Brauereibetrieb in: Die deutsche Brauindustrie der Gegenwart, S. 29.

Erhöhung der Produktion die Möglichkeit, daß trotz Erhöhung der gesamten Unkosten der Selbstkostenpreis pro Einheit infolge der degressiven Kostengestaltung geringer wird.

Eine weitere Möglichkeit, die einem weit höheren Anspruch auf Genauigkeit erheben kann, ist die Methode, die die einzelnen Biersorten getrennt für sich bewertet, d. h. für jede erzeugte Sorte, z. B. für Vollbier, werden Rohstoffe und Aufwand genau festgestellt, was für das erstere an Hand des Sudbuches in richtigster Weise möglich ist. Die unter den „allgemeinen Unkosten" ermittelten Beträge werden dann in gleicher Weise pro Hektoliter verteilt. Unrichtigkeiten ergeben sich dabei in strengem Sinne insofern, als nicht berücksichtigt wird, daß die Biere verschieden lange lagern und daß daher die Herstellungskosten für Starkbier höher sind (insonderheit hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung, der Verzinsung u. a. m.), als für das sogenannte Lagerbier.

Ecker empfiehlt diese Methode der Kalkulation, wobei er für die Verteilung der allgemeinen Unkosten eine Divisionsmethode vorschlägt, nach der zunächst die Kosten nach Produktions-, Aufbereitungs- und Vertriebskosten geschieden und dann durch Division mit der entsprechenden Menge an erzeugten, aufbereiteten und in den Vertrieb gegebenen Hektolitern pro Einheit errechnet werden. Es werden also einer bestimmten Biermenge nur die Kosten zugeschlagen, die bei ihrer Erzeugung entstanden sind, so daß also diesbezügliche Spezialkosten nicht die gesamte Produktion belasten.

Die Durchführung einer nach solchen Gesichtspunkten aufgezogenen Kalkulation erfordert jedoch ein hiernach zwangsläufig aufgezogenes, entsprechend aufgebautes Buchhaltungssystem, das nach Ecker — wie z. B. das von Loenertz vorgeschlagene Einheitssystem — nicht für jeden Betrieb geeignet ist und durch vereinfachte Verfahren (wie z. B. technische Berechnung des Malzverbrauchs an Stelle der Erfassung des jeweiligen Malzaufwandes durch Verbuchung) ersetzt werden muß.

Der Ausbau der Selbstkostenrechnung ist grundsätzlich eine Frage der organisatorischen Zweckmäßigkeit, die bedingt ist durch die Eigentümlichkeiten des betreffenden Industriezweiges [187]).

Da die Bierpreise nicht vom einzelnen Betrieb, sondern von übergeordneten Körperschaften (Verbänden) festgesetzt werden, so scheidet von den verschiedenen Zwecken der Selbstkostenrechnung derjenige „der Berechnung des erzielbaren Preises" oder der Preisobergrenze schon aus. Eine solche Zwecksetzung kommt nur in Frage für Betriebe, die nicht auf Grund allgemein bestehender oder festgesetzter Marktpreise verkaufen, sondern ihre Preise unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage selbst festsetzen müssen. Zur Unterstützung der Betriebsführung bezw. zur Kontrolle der Betriebsgebarung und des Erfolges ist es zweckmäßig, die Betriebskalkulation so auszugestalten, daß sie die wirklich entstandenen Kosten

187) Lehmann: a.a.O. S. 103 ff.

genau ermittelt und dann diese, um Vergleichsziffern zu erhalten, nach den verschiedensten Richtungen hin gliedert. Aber auch die Betriebskalkulation läuft nach Lehmann [188]) auf eine „Durchschnittskalkulation" hinaus, als welche sie gerade charakteristisch ist.

Die Bedeutung der Selbstkostenrechnung für die Bewertung der Inventarbestände zwecks Bilanzierung ist handelsbilanzmäßig nicht durch absolute Genauigkeit gekennzeichnet. Was hätte es auch für die handelsrechtliche Gewinnermittlung innerhalb der Bilanz für einen Sinn, eine Bewertung der Bestände auf Grund einer bis ins einzelne gehenden Selbstkostenrechnung durchzuführen, wenn das Ergebnis durch eine willkürliche Abschreibung oder durch eine mehr oder minder beliebige Rückstellung wieder von Grund auf verändert werden kann. Im Sinne der steuerlichen Gewinnfeststellung wird zweifellos ein Verfahren genügen, das auf eine Durchschnittsbewertung abzielt und das kontinuierlich angewandt wird. Diese Bewertungsweise, die, wie im vorhergehenden ausgeführt, an sich zwar auch ungenau ist, wird den praktischen Bedürfnissen an sich genügen. Sie wird von der Mehrzahl der Brauereien angewandt, wenn auch die Methoden der Selbstkostenrechnung durchaus uneinheitlich sind und in Bayern z. B. ganz andere Unkosten berücksichtigt werden, als dies für norddeutsche Betriebe zutrifft.

d) Bewertung der Außenstände.

Zufolge der im Braugewerbe üblichen Art der Absatzfinanzierung [189]) geben alle Brauereien den Abnehmern, also Wirten, Ökonomen und Niederlagehaltern, auch Biergroßhändlern, gegen Sicherheiten, wie Hypotheken, Verpfändung des Restaurationsmobiliars oder sonstige Sicherheiten Darlehen als Anlage- und Betriebskapital, bezw. kreditieren die Bierlieferungen. Auch kommt es vor, daß aufgelaufene Bierschulden in langfristige, durch Hypotheken gesicherte Darlehen umgewandelt werden, die Brauerei finanziert jedenfalls in weit höherem Maße, als das bei einem anderen Gewerbe der Fall ist, ihre Abnehmer. Für eine Rückzahlung der Schulden ist gewöhnlich die Mehrzahlung eines bestimmten Betrages pro Hektoliter geliefertes Bier vorgesehen.

Die Beträge, die die Brauereien auf diese Weise, insbesondere in Gegenden mit starker Konkurrenz, ausstehen haben, sind ganz beträchtlich. Infolge der durchaus uneinheitlichen Tatbestände ist es außerordentlich schwer, allgemeine Richtlinien hinsichtlich der steuerlichen Bewertung der Außenstände festzulegen.

Der Brauereibetrieb ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehalten, nach § 40 des Handesgesetzbuches, ebenso wie jedes andere Unternehmen, seine Forderungen mit dem mutmaßlichen Wert einzusetzen und uneinbringliche Forderungen abzuschrei-

188) Lehmann: a.a.O., S. 122.
189) Vergl. Hoecht: Organisation und Technik des Bierabsatzes.

ben. Denselben Standpunkt vertritt der Reichsfinanzhof in seiner Rechtsprechung [190]). Kunden-Außenstände, die normalerweise als kurzfristige Schulden anzusehen sind, müssen gleichfalls unter Berücksichtigung der am Bilanzstichtage geltenden Umstände (Skontoabzüge, Rabatte, Rückvergütungen, Abzug der auf Debitoren bei Istversteuerung entfallenden Umsatzsteuerschuld) angesetzt werden. Dabei ist auch zu untersuchen, inwieweit Deckung durch Kreditversicherung vorgesehen ist.

Es sind nun in der Brauereipraxis auch Fälle vorgekommen, daß Betriebe mit Rücksicht auf den überaus starken Wettbewerb, besonders in der Kundenwerbung, den Bierabnehmern Darlehen ohne eine andere Sicherheit, als die Übernahme einer Bierbezugsverpflichtung gegeben haben. Für diese persönlichen Kredite werden in den Bilanzen trotz der rückläufigen Konjunktur der letzten Jahre keine Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen eingestellt, obwohl gerade in den Zeiten des Absatzrückganges mit besonders großen Ausfällen gerechnet werden muß. Die in Frage kommenden Brauereien sehen mit Rücksicht auf die übernommenen Bierbezugsverpflichtungen, durch die ihnen laufende Absatzquellen erschlossen sind, diese Darlehnsforderungen als vollwertig und gesichert an. Diese Handhabung kann vom steuerlichen Gesichtspunkt aus nicht gedeckt werden, da die Bewertung mit 100% in der Handelsbilanz nicht dem mutmaßlichen Werte entspricht, denn die Verpflichtung zur Abnahme von Bier seitens des Gastwirtes bietet eben doch nur solange eine Gewähr für das Darlehen, als der Darlehnsnehmer in der Lage ist, dieser Verpflichtung nachzukommen. Es ist immerhin am Bilanzstichtage damit zu rechnen, daß einzelne Darlehnsnehmer zahlungsschwach werden und daher ist die Forderung nach Einstellung eines Delkrederepostens berechtigt.

Auch besteht bei der von den Brauereien vorgenommenen Bewertungsart die Gefahr, daß die in schlechten Gewinn- bezw. Verlustjahren unterlassenen Rückstellungen in Jahren mit hohen Gewinnergebnissen nachgeholt werden.

Manche Brauereien weisen in ihrer Handelsbilanz auch einen sogenannten „Garantiefonds" aus, der zum Teil einen Gegenposten zu den Debitoren darstellt. Er betrifft Ersatzlieferungen für auf dem Transport zu Bruch gehendes oder verderbendes Bier. Die dafür notwendig werdenden Ersatzlieferungen gehen buchmäßig gewöhnlich zu Lasten des Bierkontos, so daß mit Vornahme einer Rückstellung auf Konto „Garantiefonds" eine nochmalige Kürzung des Gewinnergebnisses vorliegt. Für diesen Fall ist die Rückstellung nicht begründet und daher steuerlich unzulässig.

---

190) Vergl. U. d. RFH. v. 24. 4. 1928 — I A 388/27 — StuW. v. 1928, U. Nr. 460.

e) Die steuerliche Behandlung von immateriellen Werten [191]).

(Wirtschaftliche Güter.)

aa) Das Bierkontingent oder das eigentliche Braurecht [192]).

Unter der Rohstoffknappheit des Krieges erfolgte die Zuteilung des Braumaterials von einer zentralen Stelle aus in bestimmten Mengen auf Grund des sogenannten Malzkontingentes. Ein Ausfluß dieser Malzkontingente ist die Schaffung der Produktionskontingentierung mit dem „Braurecht". Das Biersteuergesetz vom 26. Juli 1918 und die zugehörige Braurechtsordnung vom 11. März 1919 setzten das Braurecht an Stelle der bisherigen Verbrauchskontingentierung. Man versteht darunter das Recht einer Brauerei, eine bestimmte Menge Bier innerhalb eines Rechnungsjahres zum normalen Steuersatz herzustellen und in den Verkehr zu bringen. Das Wort „Braurecht" (gleich Bierkontingent) wird aber zugleich in doppelten Sinne gebraucht [193]):

Nach § 1 der Braurechtsordnung ist unter dem Braurecht eine bestimmte Höchstbiermenge zu verstehen, die nicht überschritten werden darf und die zu bestimmten Sätzen zu versteuern ist. Daneben bedeutet es noch eine Vergünstigung, ein Vorrecht gegenüber solchen Brauereien, die kein Braurecht besitzen und die die doppelte Steuer bezahlen müssen und daher nicht konkurrenzfähig sind. Wirtschaftlich gesehen, bedeutet es also eine Art Konzession. Das Braurecht kann nur in Verbindung mit einer Brauerei stehen, dessen Träger sie ist, und kann nur unter bestimmten Voraussetzungen (§ 19, Abs. 2, 3 der Braurechtsordnung) abgetreten, gepfändet, verpfändet werden und der Zwangsvollstreckung unterliegen.

Wenn von „Übertragung des Braurechtes" die Rede ist, so ist darunter nur die Übertragung des für jede Brauerei unveränderlich festgesetzten Braurechtsfußes (also des Bierkontingentes) zu verstehen, der dauernd oder nur vorübergehend übertragen werden kann. Ein Braurecht als solches ist allein nicht käuflich, es haftet an dem Betrieb und kann nur mit diesem übertragen werden. Die Maßnahme der Kontingentierung hat den Schutz der Klein- und Mittelbetriebe vor neuer Konkurrenz beabsichtigt, denn ein „Braurecht" erhielten nur diejenigen Unternehmer, die bereits vor dem 1. April 1918 in Betrieb genommen waren. Die Dauer der neuen Kontingentierung war

---

191) Vergl. Dahmann: „Die Bilanzierung der immateriellen Werte unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechtes" und das dort angegebene Schrifttum in ZfhF. v. 1930, S. 460.

192) Vergl. hierzu die Ausführungen in: Koppe-Flemminger, Biersteuerrecht, 3. Aufl., Kontingentierungsvorschriften S. 240 ff und „Das Braurecht und sein Fortfall am 31. 3. 1929" von Oberzollrat i. R. Heike, Hannover, in ZfZ. v. 20. 3. 1929, Nr. 6. S. 106.

193) Vergl hierzu: § 4 BierStG. v. 28. 7. 1918 in RGBl. 1918, S. 863; § 32 BierStG. v. 10. 8. 1925 im RGBl. I 1925, S. 244; Braurechtsordnung v. 11. 3. 1919 im Zentralbl. für das Deutsche Reich — 1919, S. 41; Zapf-Siegert: Biersteuergesetz 1925, S. 356.

bis zum 30. Juni 1929 festgesetzt, mit diesem Tage erlosch das Braurecht, das bis dahin übertragbar und verkäuflich gewesen war.

Praktisch war mit der Kontingentierung aber bereits ein numerus clausus eingeführt; als solcher wird der Anspruch eines Brauers auf Versteuerung zu Normalsätzen verstanden, der darin begründet ist, daß seine Brauerei bereits geraume Zeit, bezw. vor einem bestimmten Stichtage in Betrieb war. Neue Brauereien, die nach dem begrenzten Zeitraum bezw. nach dem Stichtage entstanden sind, haben erhöhte Steuersätze zu zahlen, sind also gegenüber den Altbetrieben mit einer erhöhten Steuerquote vorbelastet. Dieses zeitlich bedingte Recht auf niedere Steuersätze oder der numerus clausus lief ebenfalls, wie das Braurecht, bis zum 30. Juni 1929. Eine Auferstehung erlebte der numerus clausus allerdings wieder in der Biersteuernovelle vom 15. April 1930 (RGBl. I, S. 136) mit einer neuen Geltungsdauer von fünf Jahren (vom 1. April 1930 bis 31. März 1935).

Für beide Rechte verwischen sich die Begriffe in der Praxis häufig, es wird sowohl das Braurecht, als auch der numerus clausus als „Kontingentierung" bezeichnet.

Vom Standpunkt der steuerlichen Gewinnermittlung interessiert vor allem die bilanzrechtliche Behandlung.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht hat dahin geführt, als Gegenstände im steuerlichen Sinne auch solche Wirtschaftsgüter anzusehen, deren Gegenstandseigenschaft durch eine entsprechende feste allgemeine Verkehrsauffassung anerkannt ist (Wirtschaftskonzession) oder die nach dem Jahre 1923 entgeltlich erworben oder durch Aufwendungen als Wirtschaftsgüter anerkannt sind [194]). Zu diesen bewertbaren Wirtschaftsgütern gehören auch die Brennrechte und Braurechte, die nach der Verkehrsanschauung der beteiligten Kreise als wirkliche wirtschaftliche Güter allgemein gehandelt werden und einen Marktpreis haben [195]). Eine steuerliche Aktivierungspflicht besteht für Wirtschaftsgüter nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ohne weiteres dann, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

Aber auch das Stammbraurecht kann in den Bilanzen ziffernmäßig berücksichtigt werden. Zunächst ist die Möglichkeit gegeben, es als besonderen Bestandteil des Betriebsvermögens gesondert zu bewerten, oder es erscheint als werterhöhende Eigenschaft der Gebäude und sonstigen Anlagewerte im Rahmen des gemeinen Wertes (Teilwerts) nach § 19 des Einkommensteuergesetzes in der Bewertung dieser eingeschlossen. Bei der Vermögensaufstellung kann es gleichfalls als immaterieller Wert berücksichtigt werden [196]). Das Herauslassen des Braurechtes aus der Anfangsbilanz bedeutet die Bildung einer

194) U. d. RFH. v. 28. 2. 1930 — III A 84/28 — Slg. 26. Bd., S. 285.

195) U. d. RFH. v. 11. 7. 1928 — VI A 693/28 — StuW. v. 1928, Sp. 796, Nr. 456; U. d. RFH. v. 16. 1. 1929 — I. A a 707/28 — RStBl. 1929, S. 171, Nr. 266; ferner: U. d. RFH. v. 12. 11. 1929 — I A a 213/29 — RStBl. 1929, S. 660, Nr. 959.

196) U. d. RFH. v. 20. 10. 1925 — I A 105/25 — RStBl. 1926, S. 225, Nr. 292.

stillen Reserve, bei deren Auflösung beim Verkauf des Braurechtes oder eines Teiles desselben, steuerpflichtiger Gewinn entsteht.

Das Bierkontingent stellt nach dem letzten Urteil des Reichsfinanzhofs [197]) einen greifbaren realen Verkehrswert dar.

> „Das Braurecht ist mehr als ein immaterieller Wert. Es ist ein Recht eigener Art, ein selbständig zu bewertender Gegenstand des Betriebsvermögens, das zwar hinsichtlich seiner Entstehung und seines Umfanges an gewisse Tatsachen — die Inbetriebnahme einer Brauerei vor dem 1. April 1918 und die Höhe des Bierabsatzes — anknüpft, inhaltlich aber mehr als ein nur rechtlich bedeutsames Verhältnis ist. Deshalb kann es nicht nur einen immateriellen Wert, wie die Kundschaft oder wie die Organisation eines Geschäftes [198]), darstellen, es ist vielmehr ein Rechtsgut, dem ein eigener Vermögenswert innewohnt."

Die Behandlung des Braurechtes in der kaufmännischen Bilanz spielt für die steuerliche Behandlung keine Rolle, ebensowenig die bürgerlich-rechtliche oder öffentlich-rechtliche Charakteristik desselben.

Die Braurechte werden als Wirtschaftsgüter gehandelt und haben einen Marktpreis [199]). Es besteht also steuerlich kein Hindernis, ein Braurecht als Gegenstand im Sinne des § 31 des Reichsbewertungsgesetzes zu betrachten, der als Teil des Betriebsvermögens dem Gewerbebetriebe dient.

bb) Die steuerliche Behandlung des Kundschaftswertes.

Bei den Brauereikäufen, die infolge der Konzentrationstendenz der Großbetriebe getätigt wurden, spielte eine große Rolle die direkt und indirekt für die Bierabnahme gesicherte Kundschaft. Diese

---

197) U. d. RFH. v. 18. 6. 1930 — III A 7/30 — RStBl. 1930, S. 530.

198) Der Begriff des stillen Geschäftswertes beruht nach dem U. d. RFH. v. 14. 12. 1926 — II A 371/26 — (Slg. Bd. 20, S. 93) in der Bedeutung, die der Verbundenheit wirtschaftlicher und rechtlicher Beziehungen zu einem Wirtschaftsorganismus abgesehen von dem Werte, zukommt, den die Vermögensgegenstände an sich haben. Diese Bedeutung liegt insbesondere auch in der Gunst der äußeren Verhältnisse, die die Lebensfähigkeit des wirtschaftlichen Organismus bestimmen, und in der Ausbreitung und Festigung der wirtschaftlichen Beziehungen.

199) Die Preise für ein hl Braurechtsfuß betrugen (Angaben der norddeutschen Kontingentstelle) nach einem Aufsatz von Dr. F. Koppe, Berlin: „Die steuerliche Behandlung des Braurechtes und des numerus clausus" in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 1930, Nr. 244, S. 1285:

	Dauerbraurechtsfuß pro hl:	Jahresbraurechtsfuß pro hl:
am 1. 10. 1924	1,00—2,00 RM.	0,20—0,50 RM.
am 1. 10. 1925	1,00—1,50 RM.	0,20—0,50 RM.
am 1. 10. 1926	0,75—1,25 RM.	0,20—0,50 RM.
am 1. 10. 1927	0,75—1,25 RM.	0,20—0,50 RM.
am 1. 10. 1928	0,50—1,00 RM.	0,20—0,50 RM.

bildet gewissermaßen die Grundlage für die Bemessung des Kaufpreises [200]).

Trotzdem der Wert der Kundschaft für den Käufer das eigentlich ausschlaggebende Moment bildet, fehlt meistens ein entsprechender Wertansatz in den Handelsbilanzen. Buchmäßig wird der Ankauf einer Brauerei von dem aufkaufenden Unternehmen meist so durchgeführt, daß der Gesamterwerbspreis auf die materiellen Werte wie Gebäude, Maschinen, Fuhrpark, Warenlager usw. aufgeteilt, bezw. die entsprechenden Bilanzpositionen übernommen werden, wobei der immaterielle Kundschaftswert nicht besonders aktiviert wird. Wird nun der übernommene Betrieb, der ja nur wegen des Kontingentes und der Kundschaft aufgekauft wurde, stillgelegt und liquidiert, so wird für die Sachwerte nur mehr ein Erlös erzielt, der weit hinter dem Buchwert der Gegenstände zurückbleibt. Die Verluste, die sich aus dem Verkauf der Maschinen und Apparate, die bestenfalls nur mehr als Altmaterial zum Schrottwert veräußert werden können, bezw. der Grundstücke und leeren Gebäude ergeben, drücken den Gewinn des laufenden Geschäftsjahres. In Wirklichkeit liegt jedoch kein Veräußerungsverlust vor; der Mindererlös ist größtenteils darauf zurückzuführen, daß der im Kaufpreis enthaltene Kundschaftswert auf die Sachwerte verteilt wurde und diese dann, losgelöst von dem Mehrwert, den der ganze Betrieb als wirtschaftliche Einheit gegenüber der Summe der Werte der einzelnen dem Betrieb gewidmeten Gegenstände hat, verkauft wurden. Der Kundschaftswert, der in den weiterhin im Betriebe bleibenden Sachwerten (Wirtschaftsanwesen, Einrichtungsgegenstände) steckt, wird mit diesen durch die jeweiligen Absetzungen für Abnutzung im Laufe der Jahre abgeschrieben.

Abgesehen davon, daß der Firmenwert (Goodwill) nicht so schnell wie möglich abgeschrieben werden kann, handelt es sich hier um einen entgeltlich erworbenen immateriellen Wert, für den nach der Rechtsprechung Aktivierungspflicht besteht [201]) und der zweckmäßigerweise in einer eigenen Bilanzposition angesetzt wird.

Für die Zwecke der Steuerbilanz und damit für die Errechnung des steuerpflichtigen Gewinnes handelt es sich nun darum, den Wert der Kundschaft möglichst genau zu ermitteln.

Die Betriebe selbst bedienen sich zweier Überschlagsmethoden, indem der Wert der Brauerei gleich dem Wert der Kundschaft angesetzt wird oder der Kundschaftswert auf Grund des übernommenen Ausstoßes bewertet wird, wobei für den Hektoliter 4—6 RM in Ansatz gebracht werden. Steuerlich nicht richtig ist es auch, wenn der Kundschaftswert durch Gegenüberstellung der Buchwerte der ge-

---

200) Der Kaufpreis für zwei ganz gleichartige Brauereibetriebe, jedoch mit einem Ausstoßunterschied von 10 000 hl, kann einen Unterschied bis zu 150 000.— RM. aufweisen.

201) Urteile des RFH. v. 17. 10. 1928 — VI A 924/28 — StuW. v. 1928, U. Nr. 826; ferner v. 26. 2. 1930 — VI A 1632/29 — StuW. v. 1930, Nr. 489; v. 28. 5. 1930 — VI A 1121/30 — RStBl. 1930, S. 633, Nr. 846.

kauften Brauereigegenstände und dem gesamten Kaufpreis ermittelt wird, weil die Bilanzwerte sowohl stille Reserven als auch Überbewertungen enthalten können.

Den steuerlichen Erfordernissen hinsichtlich der Ermittlung des Kundschaftswertes am meisten gerecht wird eine Neubewertung der Sachwerte.

Nun ist nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs [202]) „bei einem zu einer wirtschaftlichen Einheit gehörenden Gegenstand scharf zu unterscheiden zwischen dem Werte, den der Gegenstand als Teil der wirtschaftlichen Einheit hat, dem Teilwert, und dem Wert, den er, aus dem Zusammenhang gerissen, für sich haben würde, oder dem Einzelwerte. Der Teilwert bestimmt sich nach demjenigen Betrage, den ein Käufer des ganzen Unternehmens vermutlich — genaue Kalkulation unterstellt — weniger für das Unternehmen geben würde, wenn der betreffende Gegenstand nicht zu dem Unternehmen gehörte." So ist auch bei der Ermittlung des Kundschaftswertes einer Brauerei zu verfahren und entsprechend zu trennen der Wert der Gegenstände, die als Betriebsvermögen weiterhin der Fortführung des Betriebes dienen (z. B. Wirtschaftsanwesen), und der Wert der Gegenstände, die ausgeschlachtet und verkauft werden (stillgelegte Brauereigebäude, Einrichtungen, Maschinen usw.).

Eine Gegenüberstellung der Summe der nach den Bewertungsvorschriften des Steurrechts festgestellten Sachwerte mit dem Gesamterwerbspreis ergibt eine Differenz, die als Gestehungspreis für den immateriellen Kundschaftswert angesehen werden kann. Immaterielle Werte können nun zwar außer dem Kundschaftswert noch der Ruf der Firma oder des Bieres sein; da diese jedoch an sich mit der Stilllegung der Brauerei erlöschen, so kann als immaterieller Wert nur der Kundschaftswert verbleiben.

Der gemeine Wert für das Bierlieferungsrecht oder der Kundschaftswert ist jedoch keineswegs stabil. Er kann erheblich unter die Gestehungskosten sinken, denn durch die Stillegung der Brauerei sind die zwischen dem Vorbesitzer und den Wirten abgeschlossenen Bierbezugsverpflichtungen rechtlich aufgehoben. Regelmäßig werden zwar die Wirte die Bierbezugsverpflichtungen mit dem Käufer erneuern, bezw. hierzu sogar gezwungen sein, da sie meistens infolge Darlehnsaufnahme und Bierschulden bei der Brauerei in finanzielle Abhängigkeit zu dieser geraten sind. Wenn ein Teil der Wirte den Bierbezug vom Käufer nicht mehr erneuert, so kann der gemeine Wert des Bierbelieferungsrechtes dadurch vermindert werden, was insbesondere auch in späteren Jahren eintreten kann, wenn die Wirte die inzwischen abgelaufenen Bierbezugsverpflichtungen nicht mehr erneuern. Der gemeine Wert des Bierbelieferungsrechtes kann ferner noch durch den Rückgang im Bierverbrauch der Wirtschaften sinken.

Ein entspechend niedrigerer Ansatz in der Bilanz ist beim Vorliegen solcher Tatbestände nach der Rechtsprechung des Reichsfinanz-

202) U. d. RFH. v. 14. 12. 1926 — VI A 575/26 —Slg. 20 Bd., S. 87, Nr. 29.
203) U. d. RFH. v. 22. 12. 1927 — I A 276/27 — RStBl. 1928, S. 52, Nr. 100.

hofs [203]) zulässig. Da nämlich das Firmenrecht — und dies dürfte gleichermaßen für den Kundschaftswert gelten — als immaterieller Wert einer Abnutzung im gewöhnlichen Sinne nicht unterliegt, darf ihn die Brauerei in ihren späteren Bilanzen nur dann herabsetzen, wenn und insoweit der gemeine Wert des Firmenrechts gesunken ist.

f) Sonstige steuerlich wichtige Bilanzposten.

Aktivierungspflichtig sind ferner noch nach dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 25. April 1930 [204]) die Aufwendungen, die für die mietweise Überlassung von Geschäftsräumen nebst Einrichtung getätigt werden. Der Reichsfinanzhof verneinte die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben als laufende Unkosten mit der Begründung, „daß es sich bei der Aufwendung für die Niederlage um die Gewinnung eines neuen Kundenkreises handelt, solche Aufwendungen sind nach § 17, Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht abzugsfähig."

Weiterhin hält der Reichsfinanzhof Aufwendungen für Reklametafeln für zu aktivierende und zu verteilende Werbungskosten. Die Aufstellung solcher Reklametafeln an Stellen hoher Verkehrsdichte wird von den Brauereien mannigfach gepflogen. Reklametafeln sind nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs geldwerte Güter im wirtschaftlichen Sinne: „Wer Reklametafeln aufstellt, tut dies nur, weil er annimmt, daß sie sich bezahlt machen" [205]). Die Aufwendungen hierfür — sagt das erwähnte Urteil weiter — müssen also nach kaufmännischen Grundsätzen aktiviert werden, auch wenn der unmittelbare Nutzen nicht ohne weiteres sich errechnen läßt. Da die Tafeln bestimmungsgemäß für einen längeren Zeitraum zur Reklame dienen, dürfen die Aufwendungen nicht im Steuerabschnitte der Anschaffung und Herstellung voll abgezogen werden, sondern sind auf Jahre der voraussichtlichen Dauer ihres für den Betrieb nützlichen Bestandes, entsprechend den Vorschriften des § 16, Abs. 2 des Einkommensteuergestzes, zu verteilen.

Einen für den Brauereibetrieb wesentlichen Umstand bildet die Möglichkeit ausbrechender Brände, z. B. auf Darrböden oder im Kesselhaus. Es ist natürlich, daß ein vorsorglicher Brauereibetrieb die beim Ausbrechen eines Brandes entstehenden Schäden durch zeitiges Eingehen einer Versicherung abzuwehren versucht. Die Frage der Behandlung von Brandentschädigungen in den Bilanzen einer Brauerei ist vom Reichsfinanzhof in mehreren Entscheidungen berührt worden. In seinen ersten Urteilen [206]) ist der Reichsfinanzhof nicht von dem das Einkommensteuergesetz beherrschenden Grundsatz der Besteuerung von nur realisierten Gewinnen ausgegangen. Er hatte aus-

204) U. d. RFH. v. 25. 4. 1930 — I A a 664/29 — RStBl. 1930, S. 549, Nr. 728.

205) U. d. RFH. v. 20. 3. 1930 — VI A 147/30 — Slg. Bd. 27, S. 82.

206) Urteile d. RFH. v. 23. 1. 1929 — VI A 1061/28 — RStBl. 1929, S. 142, Nr. 17 und v. 20. 3. 1929 — VI A 1516/28 — RStBl. 1929, S. 311, Nr. 455. Vergl. hierzu v. 9. 7. 1929 — S. 2209—4, Absch. c IV des Rderl d. RdF. — RStBl. 1929, S. 423.

drücklich erklärt, daß die Gewinnermittlung nach § 13 des Einkommensteuergesetzes, die durch Vergleich des Vermögens am Anfang und am Ende eines Steuerabschnittes erfolgt, für buchführende Kaufleute auch bei Brandschäden gilt und daß demnach der Unterschied zwischen dem Bestandswert und der zu leistenden Versicherungssumme als realisierter Buchgewinn steuerpflichtig sei, ohne jedoch zu verkennen, daß die Besteuerung desselben unbillig sein könne. Eine Befreiung von dieser Steuerpflicht ist nur im Rahmen der Anwendung des § 56 des Einkommensteuergesetzes möglich, bezw. kann in Fällen, in denen eine Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 56 nicht möglich ist, weil das Einkommen 30 000,— RM. übersteigt, eine Steuerermäßigung auf Grund der Billigkeitsvorschrift des § 131, Abs. 1 der Reichsabgabenordnung (früher § 108) gewährt werden.

Eine Milderung dieser Steuerpflicht ergab sich jedoch, nachdem der Reichsfinanzhof in einem neuen Urteil [207]) die Steuerpflicht nur auf den realisierten Gewinn beschränkte, der sich als Unterschied zwischen der Versicherungssumme und dem gemeinen Wert des aus der Versicherungssumme zu errichtenden Gebäudes ergibt. Voraussetzung hierfür ist, daß die Entschädigungssumme bereits ausbezahlt, aber noch nicht verbaut ist und die Verpflichtung vorliegt, die Entschädigung zu einem Neubau zu verwenden, der aber für den Betrieb nicht den Wert der Herstellungskosten hat. Die Verpflichtung, die ausbezahlte Entschädigung zu einem Neubau zu verwenden, der für den Betrieb nicht den Wert der Herstellungskosten hat, kann ferner bilanzmäßig als eine zu passivierende Last des Betriebes behandelt werden, die sich in ihrer Höhe aus dem Unterschiede zwischen gezahlter Versicherungssumme und dem gemeinen Wert des daraus zu errichtenden Gebäudes ergibt [208]). Dieser Auffassung liegt ein anderes Urteil [209]) zu Grunde, in dem gesagt ist, daß, wenn für ein durch Feuer zerstörtes Betriebsgebäude eine Brandentschädigung gezahlt wird, die bedingungsgemäß zum Wiederaufbau verwendet werden muß, anstelle der Versicherungssumme in die Steuerbilanz der Betrag eingesetzt werden kann, der dem gemeinen Werte des Gebäudes entspricht, den es haben würde, wenn es am Stichtage wieder aufgebaut wäre. Daß beim Vorliegen besonderer Umstände, wie Ertraglosigkeit des Unternehmens, Verlust der Kundschaft usw., der gemeine Wert unter den Wiederbeschaffungskosten liegen könne, hat der Reichsfinanzhof in weiteren Entscheidungen [210]) ausdrücklich anerkannt.

Von dieser bisherigen Rechtsprechung ist der Reichsfinanzhof in einem neuen Urteil jedoch abgegangen. Wenn er bisher an der Auf-

---

207) U. d. RFH. v. 22. 10 1929 — I A a 137/ 29 — RStBl. 1929, S. 618, Nr. 914.

208) Vergl. das Beispiel im Rderl. d. RdF. vom 30. 1. 1930— S. 2209—6 — (Absch. A I 3) RStBl. 1930, S. 78.

209) U. d. RFH. v. 18. 6. 1929 — I A a 304/29 — RStBl. 1929, S. 523, Nr. 761.

210) U. d. RFH. v. 24. 11. 1926 — VI A 494/26 — RStBl. 1927, S. 85, Nr. 101 und v. 8. 5. 1928 — I A 453/ 27 — RStBl. 1927, S. 210, Nr. 377.

fassung festgehalten hat, daß einem Brandgeschädigten bei rein buchmäßiger Betrachtung aus dem Mehrbetrag der Entschädigungssumme gegenüber dem Buchwert der abgebrannten Gegenstände ein steuerpflichtiger Gewinn erwachsen ist, so ist er davon — jedenfalls für die Einkommensteuer — abgekommen. Nach der neuen Rechtsprechung [211]) tritt im Brandfall „durch den Anspruch auf Brandentschädigung eine Realisierung der in den abgebrannten Gegenständen (insbesondere des Anlagekapitals) steckenden stillen Reserven grundsätzlich nicht ein, soweit für sie Ersatz beschafft wird. Die stillen Reserven sind vielmehr in Höhe des Betrages, aus dem sich infolge der Brandentschädigung rein buchmäßig ein Gewinn ergeben würde, d. h. in Höhe des Unterschiedes zwischen Buchwert und gemeinem Wert der abgebrannten Gegenstände, auf die Ersatzgegenstände in der Weise zu übertragen, daß diese nur mit ihrem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich der übertragbaren stillen Reserven aktiviert werden. Hat am Ende des Steuerabschnittes, in welchen der Brand fällt, eine Ersatzbeschaffung noch nicht stattgefunden, so ist ein entsprechender Passivposten einzusetzen."

Dieser Rechtsauffassung, die zunächst nur für die Einkommensteuer Gültigkeit hatte, ist nun auch der Körperschaftsteuersenat beim Reichsfinanzhof, wie aus einem neuen Urteil [212]) hervorgeht, beigetreten.

Gerade an dem Beispiel der Entwicklung der Rechtsprechung im Falle der steuerlichen Behandlung der Brandentschädigung zeigt sich deutlich die große Bedeutung, die den steuerlichen Grundsätzen und der Rechtsprechung in Steuersachen für den einzelnen Betrieb im Sinne der Kostengestaltung beizumessen ist.

Ein weiterer in Brauereibilanzen häufig vorkommender Bilanzposten sind Aufwertungsforderungen. Auch hier hat der Reichsfinanzhof ein für die Ansetzung dieser Forderungen in den Steuerbilanzen einschlägiges Urteil [213]) gefällt. Es wird darin auf den § 20 des Einkommensteuergesetzes verwiesen, nach welchem Forderungen des Betriebsvermögens für die folgenden Steuerabschnitte mit demselben Werte anzusetzen sind, mit dem sie am Schlusse des vorhergegangenen Steuerabschnittes angesetzt waren. Hat also eine Brauerei in der Anfangsbilanz vom 1. Januar 1925 eine Aufwertungsforderung zum gemeinen Werte eingesetzt, so ist sie nicht verpflichtet, in der Schlußbilanz den höheren gemeinen Wert dieser Aufwertungsforderung einzusetzen.

Zwei weitere Urteile des Reichsfinanzhofs sind im Rahmen dieses Abschnittes noch zu erwähnen wichtig, weil mit ihnen die grund-

211) U. d. RFH. v. 2. 4. 1930 — VI A 514/30 — RStBl. 1930, S. 313, Nr. 441. Vergl. auch Rderl. d. RFH. v. 20. 1. 1931 (S. 2209—8 III) (Abschn. B.) RStBl. 1931, S. 73. Vergl. auch: Brönner, in Allg. Br. u. H. Ztg. 1931, Nr. 192, S. 1112.

212) U d. RFH. v. 30. 5. 1932 — I A 88/30 — RStBl. 1932, S. 947, Nr. 946. Vergl. hierzu auch denAufsatz von F. Hermann in DStZ. 1932, Nr. 11, S. 457: „Brandentschädigungen nicht mehr steuerpflichtig".

213) U. d. RFH. v. 2. 7. 1930 — I A 119/30 — RStBl. 1930, S. 590, Nr. 792.

legende Frage entschieden ist, ob der Brauereibetrieb im einzelnen Falle mit seinem Ertrage überhaupt steuerpflichtig ist, also ob seine Betriebsrechnung mit einer größeren oder kleineren Unkostenquote zu rechnen hat. Gleichviel ist diese Frage natürlich auch in finanzieller Hinsicht wegen der Bereitstellung flüssiger Mittel bedeutungsvoll, ferner berühren die Urteile organisatorische Fragen sowohl für den betreffenden Betrieb selbst (steuerbegünstigte Betriebsform), als für das Gewerbe überhaupt (Konkurrenz durch steuerbegünstigte Betriebe).

Das erste Urteil [214]) entscheidet über die Frage, ob eine Klosterbrauerei den Sondervorteil der Steuerfreiheit zu beanspruchen hat oder nicht, eine Frage, die über die Möglichkeit einer 20—40%igen höheren Gewinnerzielung entscheidet. Eine Brauerei, die einem Kloster, also einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gehört — entsprechend dem Tatbestand in dem erwähnten Urteil —, hatte unter Berufung auf § 2, Nr. 3 c, d, § 7, Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes und §§ 6, 7 Abs. 2, § 13 KöSt.DB. Steuerfreiheit beansprucht mit der Begründung, daß ihr Betrieb gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken diene. Der Reichsfinanzhof hat jedoch entschieden, daß es unrichtig ist, „die steuerlich selbständigen Betriebe von öffentlich-rechtlichen lediglich deswegen, weil sie der öffentlich-rechtlichen Körperschaft die Mittel zur Erfüllung ihres Zweckes zuführen, als unmittelbar gemeinnützigen oder kirchlichen Zwecken dienend anzusehen." Die Einkünfte des Brauereibetriebes müssen nach der Organisation und Verfassung des Klosters an dieses abgeführt werden. Nach Ansicht des Reichsfinanzhofs stellt sich diese Zuführung der Gewinne an das Kloster durch den steuerlich selbständigen Betrieb „als eine Verwendung des Einkommens des Betriebes dar, die der des Einkommens physischer Personen zum Verbrauche für persönliche Zwecke und der Verwendung des Einkommens von Erwerbsgesellschaften zur Verteilung als Dividende und dergl. entspricht." Darum sind diese Einkünfte für die eigenen satzungsmäßigen Zwecke der Betriebe nicht abzugsfähig, sondern nach § 17 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerpflichtig [215]).

Das zweite Urteil [216]), das nicht weniger wichtig ist, behandelt die Steuerfreiheit einer Genossenschaftsbrauerei nach § 4, Abs. 2b des Körperschaftsteuergesetzes. Diese wurde vom Reichsfinanzhof verneint, weil die Genossenschaft teils direkt, teils durch Bierverleger, die als Angestellte der Brauerei anzusehen waren, Bier auch an Nichtmitglieder vertrieben hatte. Der Reichsfinanzhof verweist in der Begründung zunächst auf frühere Entscheidungen [217]) in denen er ein-

214) U. d. RFH. v. 30. 7. 1929 — I A a 423/29 — RStBl. 1929, S. 573, B Nr. 838.

215) Vergl. auch Evers, KStG. § 17 Anm. 13 und 14, sowie U. d. RFH. v. 19. 7. 1927 — I A 218/27 — RStBl. 1927, S. 225, Nr. 456.

216) U. d. RFH. v. 28. 9. 1929 — I A a 481/29 — RStBl. 1929, S. 665, Nr. 964.

217) U. d. RFH. v. 6. 11. 1928 — I A 151/28 — Slg. Bd. 24, S. 212 ff. und U. d. RFH. v. 20. 3. 1928 — I A 477/27 — Slg. 23, S. 103 ff.

mal ausführte, daß eine Genossenschaft nur unter bestimmten Voraussetzungen als steuerfrei anzuerkennen ist und daß ihr — da sie nur durch Beschränkung ihres Geschäftsbetriebes auf den Kreis ihrer Mitglieder den Vorteil der Steuerbefreiung beanspruchen kann [218]) — nicht jedes Mittel recht sein darf, um die höchsten geschäftlichen Vorteile einzuheimsen. „Nicht jedes spekulative Mittel, das den Vorteil zu steigern geeignet ist, kann als notwendig zur tunlichst vollkommenen Erreichung des Genossenschaftszweckes anerkannt werden." Da die Förderung eines Unternehmens durch Kundenwerbung eine allgemein übliche Maßnahme im freien Wirtschaftsleben ist, deshalb darf eine Genossenschaft, die ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt halten will, bei der Mitgliederwerbung sich der Gepflogenheiten der freien Wirtschaft nur mit Vorsicht bedienen. (Urteil vom 28. 9. 1929.)

Welche Bedeutung die Rechtsprechung der steuerlichen Kostenquote für die kaufmännische Rechnungsweise zuerkennt, geht deutlich aus den Darlegungen über das Wettbewerbsverhältnis zwischen Genossenschaften und freiem Handel aus mehreren Urteilen [219]) hervor, in denen folgendes ausgeführt ist:

> „Seit dem Kriege ist die steuerliche Belastung aller Gruppen der Bevölkerung bis an die Grenze des Möglichen angespannt. Infolgedessen besitzt die Steuer in der kaufmännischen Kalkulation jetzt eine ganz andere Bedeutung als früher. Es dürfte deshalb heute nicht die Aufgabe sein, mit Hilfe einer weitherzigen Gesetzesauslegung den steuerfreien Genossenschaften den Wettkampf mit dem steuerüberlasteten freien Handel um die Kundschaft der Nichtmitglieder zu erleichtern."

Den Bedürfnissen der Genossenschaften sei durch verschiedene Zugeständnisse bereits weitgehend entgegen gekommen worden, darüber hinaus Übergriffe in den freien Handel durch Aufrechterhaltung der Steuerfreiheit gutzuheißen, ginge nicht an.

3. Vermögens- und Verkehrsbesteuerung und sonstige, die Geldrechnung des Brauereibetriebes berührende steuerliche Momente.

Für Vermögensteuerzwecke gibt es keine besonderen steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften. Es ist bei dieser Steuer überhaupt weniger „die Buchführung als Ganzes, als vielmehr nur die Bilanz als ihr Extrakt von unmittelbarer Bedeutung" [220]).

Die Vermögensbesteuerung stützt sich auf eine Aufstellung der einzelnen Vermögenswerte, von denen die Schulden abgezogen werden müssen, ein Vorgang, der sich durchaus außerhalb der Bücher abspielt. Wenn die kaufmännische Bilanz an den einzelnen Vermö-

218) Vergl. Evers: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz 2. Aufl., § 4, Anm. 32 und die dort angeführten Entscheidungen.

219) U. d. RFH. v. 5. 4. 1927 — I A 86/27 — RStBl. 1927, S. 213, Nr. 422, U. d. RFH. v. 20. 12.1928 — I A 775/28 — RStBl. 1929, S. 90, Nr. 147. U. d. RFH. v. 26. 2. 1929 — I A 372/28 — Slg. Bd. 25, S. 79.

220) Eckert, W.: a.a.O., S. 134; vergl. auch Schär-Prion, a.a.O., S. 337.

gensfeststellungszeitpunkten trotzdem als Ausgangspunkt für die Anfertigung einer Vermögensteuererklärung dient, so geschieht dies mit Rücksicht darauf, daß die Bilanz gemäß § 40 des Handelsgesetzbuches das Betriebsvermögen des Kaufmannes enthält und nur einer Ergänzung derjenigen Bilanzposten bedarf, für die besondere steuerliche Werte vorgeschrieben sind.

Im einzelnen hat der Reichsfinanzhof auch in vermögensteuerlichen Fragen Entscheidungen gefällt, die für den Brauereibetrieb von besonderem Interesse sind.

Zunächst ist das Urteil vom 30. Juni 1926 [221]) zu § 2 Abs. 1, Nr. 3 und § 8 des Vermögensteuergesetzes zu nennen, das das Vermögen einer G.m.b.H., deren sämtliche Anteile einer Brauerei gehören, behandelt und die sich planmäßig und in größerem Maßstabe mit der Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsanwesen befaßt. Die von der G.m.b.H. zwecks Ausnutzung ihrer Grundstücke regelmäßig vorgenommene Verpachtung ganzer Gaftwirtschaftsbetriebe macht diese Pachtgegenstände nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu Gegenständen ihres Betriebsvermögens.

Weiter ist noch ein Urteil [222]) ergangen zu den Vermögensteuer-Durchführungsbestimmungen 1924, in dem die Bewertung eines als Brauerei eingerichteten, aber zu ganz anderen Zwecken genutzten Grundstückes entschieden wurde.

Im allgemeinen handelt es sich bei der Rechtsprechung im Vermögenssteuerrecht jedoch um Fragen, die bei allen Betrieben, gleich welcher Branche, gleich gelagert sind, die also in das Gebiet des allgemeinen Steuerrechtes fallen und deren Besprechung hier entfallen kann, weil sie nicht ausschließlich oder in der Hauptsache auf brautechnische Betriebe anzuwenden sind.

Anders verhält es sich dagegen auf dem Gebiete der Verkehrsbesteuerung, wobei in erster Linie die Umsatzsteuer zu nennen ist. Hier hat der Reichsfinanzhof verschiedene Fragen zur Entscheidung gebracht, die lediglich aus der Betriebsgebarung von Brauereien erwachsen sind.

Bevor auf die diesbezügliche Rechtsprechung umsatzsteuerlicher Art näher eingegangen wird, muß noch eine Buchführungsvorschrift erwähnt werden, die im besonderen Maße für eine bestimmte Art von Brauereien Geltung hat, nämlich für die Exportbrauereien. Im Dienste der Verkehrsbesteuerung haben die vom Gesetz vorgeschriebenen Buchführungsvorschriften die Aufgabe, steuerfreie und steuerpflichtige Vorgänge des Geschäftslebens nebeneinander zu erfassen, bezw. nach der Höhe des Steuersatzes zu sondern [223]).

Abgesehen von § 13 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes, der nur eine Mindestforderung umsatzsteuerlicher Buchführung darstellt und dem durch die Erfüllung der im § 162 der Reichsabgabenordnung

221) U. d. RFH. v. 30. 6. 1926 — I A 104/26 — StuW. 1926, Sp. 1950, Nr. 558.
222) U. d. RFH. v. 29. 3. 1927 — I A 76/27 — StuW. 1927, Nr. 351.
223) Eckert: a.a.O., S. 147.

geforderten Buchführungsverpflichtung in vollem Maße genügt wird, interessiert hier vor allem die Sonderbuchführung des Umsatzsteuergesetzes für die Exportlieferungen [224]).

Die Umsätze in das Ausland sind nach § 2, 1c steuerfrei, wenn die Voraussetzungen der §§ 13—17 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz erfüllt sind. Eine dieser Voraussetzungen besteht nach § 17 darin, daß ein buchmäßiger Nachweis für die Exportlieferungen erbracht wird, der die Aufzählung einzelner, die Ausfuhr betreffender Angaben verlangt. Steuerfreiheit für Exportlieferungen kann nur gewährt werden, wenn die Exportbrauerei in der Buchführung folgende Angaben macht:

1 Handelsübliche Bezeichnung der auszuführenden Ware,
2. Name und Wohnort des ausländischen Erwerbers,
3. Tag der Lieferung in das Ausland bezw. an den Spediteur usw.,
4. das vereinnahmte oder vereinbarte Entgelt,
5. Tag der Vereinnahmung bei Versteuerung nach Entgelten.

Die Führung eines besonderen Buches für Exportgeschäfte ist nicht erforderlich [225]), es genügt, wenn diese Angaben aus der allgemeinen kaufmännischen Buchführung (z. B. dem Verkaufsbuch) hervorgehen, die dafür entsprechende Spalten aufweisen muß. In betriebswirtschaftlicher Hinsicht kommt dieser Umsatzsteuerbuchführung statistischer Wert insofern zu, als daraus Erkenntnisse in Bezug auf Menge, Wert und Art des in die einzelnen Exportländer gelieferten Bieres gezogen werden können.

Was die Rechtsprechung in Umsatzsteuersachen in der Brauerei anbelangt, so ist zunächst auf ein Urteil zu verweisen, das zu § 7 des Umsatzsteuergesetzes ergangen ist und die Umsatzsteuerpflicht des Lohnmälzens behandelt. In diesem Urteil [226]) ist ausgesprochen,

> „daß als Lieferung auch eine Leistung aus einem Vertrag über die Bearbeitung und Verarbeitung einer Sache anzusehen ist, wenn der Unternehmer Stoffe, die er beschafft, verwendet, oder wenn der Unternehmer den Stoff als Einkaufskommissionär für den Besteller erwirbt."

Diese Vorschrift findet insbesondere dann Anwendung, wenn eine Mälzerei für einen Dritten in Kommission Gerste kauft und diese in Lohn zu Malz verarbeitet, ein Fall, der im Braugewerbe durchaus an der Tagesordnung ist. Steuerpflichtig ist dabei nicht lediglich der Lohn, der für die Verarbeitung der Gerste gezahlt wird, sondern die gesamten, vom Auftraggeber erhaltenen Entgelte [227]). Die Umsatz-

224) Vergl. hierzu die Ausführungen von Eckert, a.a.O., S. 154 ff.
225) Urteile d. RFH. v. 18. 2. 1921 — II A 77/21, Slg. Bd. 5, S. 28 und v. 11. 3. 1921 — II A 129/21, Slg. Bd. 5, S. 87.
226) U. d. RFH. v. 30. 1. 1926 — V A 195/26 — RStBl. 1926, S. 211, Nr. 262 und Slg. Bd. 19, S. 60.
227) U. d. RFH. v. 28. 10. 1929 — V A 142/29 — RStBl. 1929, S. 637, Nr. 943.

steuerpflicht liegt auch vor im Sinne des Urteils vom 21. 11. 1930[228]), wenn Gerste gekauft und Malz weitergeliefert wird.

Die Umsatzsteuerpflicht besteht weiter auch für „Lieferungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen Tätigkeit gegen Entgelt ausführt (§ 1, Abs. 1, Ziff. 1 UStG), wozu jede Veräußerung von Gegenständen, die dem Betriebe des Unternehmens gewidmet sind, gehört." Sobald also ein dem Unternehmen gewidmeter Gegenstand (bei Inventarverkäufen, Abfallverkäufen und sonstigen Hilfsgeschäften) im Wege der Lieferung den Kreis des geschäftlichen Vermögens verläßt, fällt er unter die Umsatzsteuerpflicht[229]). Begründet wird diese Auffassung vom Reichsfinanzhof damit, daß die geschäftliche Tätigkeit eines Gewerbetreibenden sich nicht auf die reine Herstellung und den Verkauf von Erzeugnissen beschränkt, sondern die Bewirtschaftung des gesamten dem Betriebe gewidmeten Vermögens umfaßt. Daraus ergibt sich auch folgerichtig, „daß die entgeltliche Veräußerung des gewerblichen Unternehmens im ganzen als letzter Akt der gewerblichen Tätigkeit des Veräußerers zu betrachten ist und grundsätzlich der Umsatzbesteuerung unterliegt[230]).

Dagegen ist die Gewährung von Freitrunk an Angestellte und Arbeiter einer Brauerei nach § 2, Nr. 10 des Gesetzes umsatzsteuerfrei, weil es sich hierbei um eine vertragliche Vergütung für geleistete Dienste handelt, der Freitrunk also den Charakter einer von der Brauerei geschuldeten Naturalleistung hat[231]).

Aber auch die Verabfolgung von Bier an Vereine und Einzelpersonen bei Besichtigungen des Betriebes ist umsatzsteuerfrei, da diese Bewirtungen, denen sich, wie das Urteil vom 7. Mai 1926[232]) sagt, ein Brauereiunternehmen aus Gründen der Repräsentation nicht gut entziehen kann, in erster Linie zu Werbezwecken verabfolgt werden.

Für den Brauereibetrieb spielt ferner noch der § 2, Ziffer 7 (a. F. Ziff. 9) eine Rolle, der die Umsatzsteuerpflicht eingerichteter Räume

---

228) U. d. RFH. v. 21. 11. 1930 — V A 477/30 — RStBl. 1931, S. 166, Nr. 214.

229) U. d. RFH. v. 30. 1. 1931 — V A 1030/29 — Slg. Bd. 28, S. 100.

230) U. d. RFH. v. 24. 4. 1931 — V A 410/31 — Slg. Bd. 29, S. 22; Vergl.: „Verkauf eines Geschäftes im ganzen fortan umsatzsteuerpflichtig" von Koppe in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 25. 7. 1931, Nr. 146, S. 727.

231) Auch zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Haustrunk, der an Brauereiangestellte in einer der von der Brauerei belieferten Wirtschaften auf Grund von Biermarken eingelöst wird, hat der RFH. ein Urteil gefällt (Urteil vom 28. 11. 1930 — V A 538 — StuW. 1931, S. 389, Nr. 247). Wenn der betreffende Wirt, wie es der Verkehrsanschauung auch entspricht, das Bier im Namen der Brauerei ausschenkt, so beschränkt sich die Umsatzsteuerpflicht nur auf den Werklohn, den der Wirt von der Brauerei für seine Tätigkeit bei der Abgabe des Haustrunkes erhält. Der in Rechnung gestellte Bierpreis scheidet bei der Festsetzung des umsatzsteuerpflichtigen Betrages deshalb aus, weil der eigentliche Lieferer des Bieres ja nicht der Wirt, sondern die Brauerei ist.

232) U. d. RFH. v. 7. 5. 1926 — V A 230/26 — Slg. Bd. 19, S. 93.

behandelt[233]). Bekanntlich sind viele Brauereien Eientümer von Häusern, in denen sich Gastwirtschaften befinden. Die Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung dieser für den Gastwirtschaftsbetrieb hergerichteten und genutzten Räume sind umsatzsteuerpflichtig, weil sie als „eingerichtet" im Sinne des Gesetzes anzusehen sind[234]).

Das gleiche gilt für Einnahmen, die sich aus der Vermietung von Kühlräumen ergeben, ein Fall, der gleichfalls im Braugewerbe vorliegen kann, wenn ein Betrieb ungenützte Kühlräume für die Bierlagerung für andere Zwecke vermietet[235]).

Für Brauereien, die eigene Gastwirtschaften unterhalten, ist auch wichtig das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 26. September 1927[236]), nach welchem das dem Bedienungspersonal üblicherweise gegebene Trinkgeld zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt für die Leistung des Wirtes gegenüber dem Gaste zählt (vergl. hierzu auch U. d. RFH. vom 23. 11. 1928 — VI A 1272/ — Slg. Bd. 24, S. 219).

Mittelbare Bedeutung dürfte für den Brauereibetrieb auch noch ein Urteil[237]) des Reichsfinanzhofs haben, das die Steuerbefreiung der Hopfenhändler nach § 7 UStG. behandelt, die auch für den Fall gilt, „daß der Hopfenhändler vorverkauften Hopfen lediglich zu dem Zweck auf seine Darre bringt, um ihn nachzutrocknen und zu schwefeln und dadurch die Haltbarkeit der Ware für die Weiterbeförderung sicherzustellen". Für den Fall, daß diese Hopfenbehandlung das Zwischenhandelsprivileg aufgehoben hätte, wären für die konsumierenden Brauereien zusätzliche Kosten insofern entstanden, weil die Hopfenhändler sicherlich versucht hätten, die verauslagte Umsatzsteuer, die bei dem heutigen Satz von 2% immerhin beachtliche Beträge ergibt, im Preise fortzuwälzen.

Ein Urteil[238]), das typische im Brauereigewerbe übliche Verhältnisse behandelt, hat der Reichsfinanzhof am 6. Februar 1932 gefällt. Es entscheidet über die Umwandlung von Schulden, die aus Bierlieferungen herrühren, in Darlehen. Danach ist die Umwandlung

---

233) Der Reichsfinanzhof hat den Begriff „eingerichtete Räume" immer enger ausgelegt. Als eingerichtete Räume sind stets anzusprechen solche, die die für eine bestimmte vertragliche Benutzungsart erforderliche Beschaffenheit aufweisen, z. B. Bierkeller und Gastwirtschaften mit Schanktisch. Vergl.: „Die Umsatzsteuer vom Grundbesitz der Brauereien" von Dr. Jung in Allg. Br. u. H. Ztg. vom 1. 9. 1931, Nr. 204; ferner Jacobi: Die Rechtsprechung des RFH zum Begriff „eingerichtete Räume" in StA. 1931, Heft Nr. 8, S. 243; „Zur Frage der Umsatzsteuerpflicht von Miet- und Pachteinnahmen" in TfBr. v. 1930, Nr. 243, S. 1162; „Die Vermietung eingerichteter Wirtschaftsräume" von Dr. Koppe in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 14. 3. 1932, Nr. 62, S. 245.

234) U. d. RFH. v. 19. 12. 1930 — V A 885/30 — StuW. 1931, Sp. 383, Nr. 242; ferner U. d. RFH. v. 7. 5. 1926 — V A 288/26 — RStBl. 1926, S. 237, Nr. 301.

235) U. d. RFH. v. 18. 1. 1929 — V A 904/28 — RStBl. 1929, S. 150, Nr. 234.

236) U. d. RFH. v. 26. 9. 1927 — V A 435/27 — Slg. Bd. 22, S. 300, Nr. 888.

237) U. d. RFH. v. 18. 10. 1929 — V A 90/29 — RStBl. 1930, S. 123, Nr. 180.

238) U. d. RFH. v. 6. 2. 1931 — V A 956/30 — RStBl. 1932, S. 359, Nr. 322. Vergl.: „Umwandlung von Bierschulden und Umsatzsteuer" von R. Dührsen in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 13. 4. 1931, S. 423.

einer Bierschuld in eine Darlehnsschuld, die nicht hypothekarisch gesichert ist, nicht als Vereinnahmung des Entgeltes im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen, weil hier nur eine deklatorische Schuldanerkenntnis vorliegt. Dagegen ist nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die Bestellung einer Verkehrshypothek als steuerpflichtige Leistung des Gläubigers anzusprechen, weil der Verkehrshypothek ein selbständiger Verkehrswert innewohnt, dessen Vereinnahmung wirtschaftlich als Befriedigung des Gläubigers anzusehen ist.

Eine Zweifelsfrage hat der Reichsfinanzhof schließlich auf dem Gebiete des Umsatzsteuerrechts noch entschieden, nämlich die Frage ob die Umsatzsteuer auch von der Gemeindebiersteuer und Gemeindegetränkesteuer zu entrichten ist, da nach § 8, Abs. 1 UStG. die Umsatzsteuer von dem für die steuerpflichtige Leistung vereinnahmten Entgelt berechnet wird. Das diesbezügliche Urteil [239]) verweist auf die ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, die den Grundsatz vertritt, daß sogenannte indirekte Abgaben, die anläßlich des Umsatzes von Waren den Leistenden treffen, das umsatzsteuerpflichtige Entgelt erhöhen, gleichviel, ob sie in die Rechnung eingerechnet oder getrennt ausgewiesen werden. Das gilt auch für die Gemeindebier- und Gemeindegetränkesteuer. Allerdings behandelt das Urteil nur den Fall, daß die Brauerei die Gemeindebiersteuer in der eigenen Betriebsgemeinde zu zahlen hat. Fraglich bleibt die Umsatzsteuerpflicht von der Gemeindebiersteuer noch, wenn die Brauerei diese mit auswärtigen Gemeinden verrechnen muß, da sie hier nicht als Einführer bezeichnet werden kann. Für das Brauergewerbe von Württemberg und Hohenzollern ist seitens des Landesfinanzamts Stuttgart auch dieser Fall entschieden, und zwar derart, daß bei Brauereien, die die vorschußweise Bezahlung der Gemeindebiersteuer für den Einführer (den Wirt) übernommen haben, diese n i c h t zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt hinzugerechnet zu werden braucht [240]).

IV. Zusammenfassung.

Der Einfluß der Steuergesetzgebung auf das gesamte Rechnungswesen des Brauereibetriebes, worunter alle auf die Erfassung seiner Wirtschaftstätigkeit gerichteten Aufzeichnungen zu verstehen sind, ist ein mannigfaltiger.

Zunächst hat das Biersteuergesetz in seinen Vorschriften über die Führung von zollamtlichen Mengenbüchern und den damit verbundenen Mengenkontrollen dem Betriebe die Grundlage zu einer verläßlichen betriebswirtschaftlichen Statistik gegeben. Die von dem

239) U. d. RFH. v. 1. 12. 1927 — V A 592/27 — vergl.: Allg. Br. u. H. Ztg., Nr. 13 v. 16. 1. 1931, Aufsatz von Dr. Koppe, Berlin: „Umsatzsteuer von Gemeindebiersteuer und Gemeindegetränkesteuer".

240) Vergl. den Artikel: „Umsatzsteuer von Gemeindebiersteuer" von Syndikus Binder-Stuttgart in Allg. Br. u. H. Ztg. vom 20. 1. 1931, Nr. 16, S. 79.

Gesetze direkt vorgeschriebenen Mengenbücher bilden in manchen Fällen, besonders bei unzureichender kaufmännischer Buchführung, noch einen zuverlässigen Anhaltspunkt für die Beurteilung der Wirtschaftsgebarung. Wenn der Erfolg dieser Buchführungsvorschriften zahlenmäßig auch nicht nachweisbar ist, so dürfte durch die Bewährung der zollamtlichen Bücher als Besteuerungsgrundlage die Vermutung für die Brauchbarkeit auch in betriebstechnisch-statistischer Hinsicht gestützt werden.

Besonders tief greift in das Rechnungswesen des Betriebes das Bilanzsteuerrecht ein. Auch hier hat der Steuergestzgeber bestimmte formell einzuhaltende Vorschriften erlassen und auch in seiner Rechtsprechung ganz bewußt auf eine Erziehung zu ordentlicher Buchführung hingearbeitet. Durch die von dem Handelsgesetz abweichenden steuerlichen Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften ergibt sich aber ein entsprechend abweichendes bilanzmäßiges Gewinnergebnis. Die für den Brauereibetrieb typischen Konten und Aufwendungen, sowie ihre steuerliche Behandlung wurden an Hand der einschlägigen Rechtsprechung behandelt.

In erster Linie ist jede steuerliche Frage als Kostenfrage anzusehen und die Vermeidung des steuerpflichtigen Tatbestandes wäre im Sinne der Kostenersparung an sich die natürliche Folge. Im Bilanz- und Verkehrssteuerrecht sind aber gerade hier Grenzen gezogen, denn die Vermeidung bestimmter Tatbestände und Handlungen würde ja geradezu den Verzicht auf die Geschäftstätigkeit bedeuten. Das Steuerrecht hat hier Richtlinien gegeben, deren Einhaltung, ebenso wie dies für die Biersteuer zutrifft, einen bestimmten Betrag an Steuerkosten unvermeidbar erfordert. Die Vermeidung der Biersteuer und der Umsatzsteuer z. B. wäre gleichbedeutend mit der Aufgabe des Betriebszweckes, ebenso wäre, um ein Beispiel aus dem Bilanzsteuerrecht anzuführen, die Vermeidung der steuerlichen Aktivierung von Reklametafeln gleichbedeutend mit Verzicht auf Umsatzsteigerung und Betriebserweiterung. Die Möglichkeiten der Steuervermeidung ertragsrechtlicher Art liegen auf einem anderen Gebiete. Auf sie wird im nächsten Abschnitt näher eingegangen werden.

Eine Möglichkeit steuerlicher Vergünstigung liegt hier ganz allgemein neben Vermeidung von Schätzungen durch eine ordentliche Buchführung lediglich auf umsatzsteuer-technischem Gebiet. Der genaue buchmäßige Nachweis der Exportlieferungen ist zur Voraussetzung für die Befreiung von der Umsatzsteuer und die Gewährung der Exportvergütung gemacht worden. Dieser Vorschrift wird für die Zukunft erhöhte Bedeutung zukommen, wenn die in Aussicht stehende Aufhebung der Prohibition in den Vereinigten Staaten eine Belebung des deutschen Bierexportes bringt. Im übrigen bedeuten die steuerlichen Buchführungs- und Bewertungsvorschriften lediglich die rechtliche Grundlage für eine Belastung des Betriebes durch die öffentlichen Abgaben.

Einen tiefgreifenden Einfluß auf den Betrieb übt das Steuerrecht aber noch insoweit aus, als es sich um die Feststellung des Steuerbetrages von Einkommen, Vermögen und vom Umsatz handelt, durch die dem Unternehmen eine offene Belastung erwächst. Zu dieser gesellen sich noch die als „geheime Steuerlast" angesprochenen Unkosten, die dem Brauereibetriebe durch die zusätzliche Mehrarbeit erwachsen, die sich durch die Erfüllung steuerlicher Buchführungsvorschriften ergibt. Als Teil der Betriebsbuchhaltung schlägt hier insbesondere die Lohnsteuerbuchführung ins Gewicht, die im Zusammenhang mit der Behandlung der sonstigen Abzüge (Krisensteuer, Bürgersteuer, Sozialbeiträge usw.) merklichen Personal- und Arbeitsaufwand erfordert.

Die zollamtlich vorgeschriebenen Mengenbücher sind, wie festgestellt wurde, einheitlich für alle dafür in Frage kommenden Betriebe eingeführt. Die Versuche, auch in der kaufmännischen Buchführung zu einem einheitlichen Rechnungswesen, zur „Einheitsbuchführung", zu gelangen, sind nicht neu. Bekanntlich liegen für verschiedene Gewerbezweige, darunter auch für Brauereien [241]), diesbezügliche Arbeiten vor. Das wichtigste Ergebnis einer solchen in einer Branche gleichmäßig aufgezogenen Normalbuchführung wäre der Betriebs- und Erfolgsvergleich innerhalb einer Reihe gleichgearteter Betriebe. Die Einheitsbuchführung hat sich in der Praxis aber nicht durchsetzen können. Da vom kaufmännischen Standpunkt aus eigentlich alles dafür sprechen müßte, eine gleichmäßige Buchführung branchenmäßig durchzuführen, so können die Gründe nur auf anderem Gebiete liegen. Vielleicht ist es doch die letzte Scheu des Steuerpflichtigen vor einer allzu offenen Darlegung seiner Betriebsgebarung mit den daran anschließenden Vergleichsmöglichkeiten und Schlußfolgerungen steuerlicher Art [242]). Mit der Richtigkeit dieser Annahme wäre im Hinblick auf das kaufmännische Rechnungswesen eine Entwicklung, die durch steuerliche Vorschriften zunächst einen Impuls nach Vervollkommnung und Ausgestaltung erhalten hat, in ihrer letzten Vollendung auf Grund steuerlicher Bedenken vorläufig abgebrochen.

IV. Teil.

F. DER EINFLUSS DER BESTEUERUNG AUF DIE ENTWICKLUNG DES BRAUEREIBETRIEBES IN ORGANISATORISCHER UND FINANZIELLER HINSICHT.

I. Allgemeines.

Über die volkswirtschaftliche Bedeutung des Brauereigewerbes und seine Entwicklung gibt es ein ausgedehntes Schrifttum. Weiter-

241) Vergl. die bereits zitierte Arbeit von Loenertz im Rahmen der RKW-Veröffentlichungen.

242) Vergl.: Normalisierung von Buchführungen mittlerer Betriebe und Steuer von A. E. Weber in: Zusammenhänge zwischen Steuer und Betriebswirtschaft — Berlin 1928.

hin besteht kein Mangel an Untersuchungen über die Entwicklung der Brauindustrie in den einzelnen Brausteuergebieten, Landesteilen und hauptsächlichen Standorten [243]) (München, Berlin usw.). Außerdem existiert eine größere Anzahl von Einzeldarstellungen über die Entstehung von namhaften Brauereien und Brauereikonzernen. Zu diesen Arbeiten gesellt sich weiterhin eine umfangreiche Literatur über die Organisation des deutschen Braugewerbes und seinen derzeitigen Stand.

Es dürfte deshalb im Rahmen dieses Abschnittes genügen, wenn auf das Grundsätzliche der Entwicklung hingewiesen wird und nur das steuerliche Moment eine eingehende Behandlung findet.

Wenn man die Zusammenschlußbewegung der deutschen Brauereiindustrie behandelt, so ist es zweckmäßig, zwei Erscheinungsformen von einander zu trennen, nämlich die kapitalmäßige Konzentrationsbewegung und die verbandmäßigen Zusammenschlüsse.

Es liegen auch über diese beiden Formen des organisationsmäßigen Zusammenschlusses braugewerblicher Betriebe umfangreiche Spezialarbeiten vor. Als hauptsächlichste Gründe für die kapitalmäßige Konzentration werden alle diejenigen Vorzüge angeführt, die dem Großbetrieb in wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht in jedem Gewerbezweig eigen sind, während als hauptsächlichster Grund für die verbandsmäßigen Bindungen der Kampf um die Biersteuer und ihre Überwälzungsmöglichkeiten anzuführen sind. Daneben spielen noch verschiedene Fragen des Interessenausgleichs und der gegenseitigen Konkurrenzkämpfe eine nicht unerhebliche Rolle.

Als steuerlich bedeutungsvoll sind in diesem Zusammenhang zu nennen, die Kontingentierung, der numerus clausus, die Staffelung der Biersteuer und der § 3, Abs. 3 des Biersteuergesetzes, eine Bestimmung, die die steuerliche Behandlung mehrerer in einer Hand befindlicher Brauereien regelt. Bereits Anfang des Jahrhunderts wurde mit Biersteuerstaffel und einheitlicher Behandlung von zusammengehörigen Brauereien der nichtfiskalische Zweck des Schutzes der Klein- und Mittelbetriebe angestrebt. Im § 6, Abs. 2 des Brausteuergesetzes vom 3. Juni 1906 (RGBl. von 1906, S. 675) war erstmalig die aus dem Württembergischen Biersteuerrecht übernommene Regelung enthalten, daß wirtschaftlich zusammengehörige Betriebe als ein einziger Betrieb mit der entsprechenden Steuerstaffel zu behandeln sind. Die Auslegung dieser Bestimmung, die in die einzelnen Biersteuergesetze [244]), einschließlich der heute geltenden Paragraphen, übergegangen ist, hat zu mancherlei Zweifeln Anlaß gegeben. Die Einzelheiten dieser ganzen steuerlichen Auswirkungen werden in den folgenden Kapiteln eingehend behandelt.

243) Vergl. die im Schriftum angegebenen Arbeiten von Caspary, Fiege, Knoblauch, Schmitz, Thiemann usw., insbesondere die bei Schmitz angegebene Literatur.

244) § 6, Abs. 6 d. BierStG. v. 15. 7. 1909; § 3, Abs. 4 d. BierStG. vom 26. 7. 1918; § 3, Abs. 3 d. BierStG. v. 9. 7. 1923 und 10. 8. 1925; § 3, Abs. 3 d. BierStG. v. 15. 4. 1930. Vergl. hierzu die Ausführungen in Zapf-Siegert, Biersteuergesetz, 3. Aufl., S. 78 ff.

II. Die Frage der steuerlich zweckmäßigsten Unternehmungsform unter Berücksichtigung der Selbstfinanzierung.

Die Frage der steuerlich zweckmäßigsten Gesellschaftsform spielte in der Vorkriegszeit infolge der wesentlich geringeren Besteuerung keine bedeutende Rolle. Die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit war vorherrschend. Immerhin traten aber vereinzelt bei der Umwandlung von Gesellschaften schon steuerliche Gesichtspunkte hervor [245]).

Die Verbrauchsbesteuerung ist allerdings hierbei bedeutungslos gewesen, wie eine Untersuchung [246]) über die Wirkungen des bayrischen Malzaufschlaggesetzes gezeigt hat. Weder die Rechtsform der Brauereien noch die Umwandlung von Privatbrauereien in Aktiengesellschaften wurde hiervon beeinflußt.

Steuerlich zweckmäßig ist eine Unternehmungsform, wenn in ihrer Betätigungsform die geringste Steuerlast entsteht [247]).

Grundsätzlich muß festgestellt werden, daß die Wahl der Unternehmungsform ganz allgemein niemals allein aus steuerlichen Gesichtspunkten heraus erfolgen kann und wird. Im Braugewerbe spielt allerdings die Frage der Unternehmungsform hinsichtlich der steuerlichen Belange eine entscheidendere Rolle, als in anderen Erwerbszweigen. Der steuerliche Einfluß macht sich hier insbesondere geltend wegen der bereits erwähnten Verknüpfung der Biersteuerstaffel mit Besitzverhältnissen. So wird bei Brauereikonzernen durchweg die juristische Person als Rechtsform vorliegen, weil die Wahrung der rechtlichen Selbständigkeit nur in der juristischen Person möglich ist und weil Einzelfirmen nicht die leichte Möglichkeit der Verschachtelung und der Veränderlichkeit der Besitzverhältnisse durch Effektenaustausch bieten wie juristische Personen. Mitbestimmend für die Wahl der juristischen Person ist hier auch das sogenannte Schachtelprivileg nach § 11 des Körperschaftssteuergesetzes, Ziffer 3. Für nicht konzerngebundene Betriebe kann das Ergebnis auf die Frage der steuerlich zweckmäßigsten Unternehmungsform nach den Ausführungen Beuck's [248]) folgendermaßen zusammengefaßt werden:

Abgesehen von der Frage der Erbschaftssteuer, die für die Gründung bezw. Umwandlung von Einzelfirmen und offenen Handelsgesellschaften in juristische Personen mitbestimmend ist, besteht zunächst gegen die Wahl der juristischen Person die Gefahr der Doppelbesteuerung. Diese liegt insofern vor, als in der AG. bezw. GmbH. zuerst das bilanzmäßige Gewinnergebnis, unbeschadet seiner Höhe, mit 20% körperschaftssteuerpflichtig ist und nach erfolgter Ausschüttung an den Gesellschafter bei diesem nochmals der progressiv gestaffelten Einkommensteuer unterliegt. Dieser Nachteil gegenüber

245) Lion: „Auflösung und Umwandlung von Aktiengesellschaften und Gesellschaften m. b. H. aus Steuergründen", Berlin 1919.
246) Lange, a.a.O., S. 144.
247) Beuck, a.a.O., S. 15.
248) Beuck, a.a.O., S. 48 ff.

der OHG. erhöht sich mit der Zahl der Gesellschafter[249]) und wird geringer bei kleiner Gesellschafterzahl. Dieser Nachteil wird aber wesentlich vermindert bezw. ganz aufgehoben und in eine Minderbelastung verwandelt, wenn die juristische Person sich in der Verteilung der Gewinne große Mäßigung auferlegt, wenn sie Kapitalthesaurierung betreibt.

Eine solche Verteilungsbeschränkung, wie sie Beuck nennt, bedingt freilich nur eine vorläufige Steuerbefreiung. In dem Augenblick, in dem es die Gesellschaftsverhältnisse nicht mehr erlauben, die aufgespeicherten Gewinne bei der Gesellschaft zurückzubehalten, tritt nachträglich noch eine Doppelbesteuerung ein. Diese Gefahr kann aber absorbiert werden durch die Aufrechnungsmöglichkeit gegenüber Kapitalverlusten aus alten Unterbilanzen (§ 15, Ziff. 3 KöStG.), die, wenn auch in beschränktem Maße (2jähriger Verlustvortrag), gegeben ist. Hier wird die Steuerersparung durch Gewinnrückstellung endgültig. Der Einzelfirma steht ein solches Recht der steuerfreien Beseitigung von Unterbilanzen nicht zu, sie muß, unbeschadet früherer Kapitalverluste, spätere Gewinne voll versteuern.

Die Möglichkeit der legalen Steuerminderung ist bei der juristischen Person ferner noch gegeben, wenn einer oder mehrere Gesellschafter als Geschäftsführer fungieren. Da das Gehalt des Geschäftsführers vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn abzugsfähig ist, ebenso wie vom gewerbesteuerpflichtigen Ertrage, so wird durch diesen zulässigen Tatbestand die Gefahr der Doppelbesteuerung noch weiter vermindert. Soll hierbei der Tatbestand der „verdeckten Gewinnausschüttung durch zu hohe Gesellschaftergeschäftsführergehälter" mit seinen steuerlichen Folgen vermieden werden, so darf der nach einer Entscheidung des RFH.[250]) hierfür angesetzte Betrag das Gehalt nicht übersteigen, das man unter gleichen Verhältnissen einem Fremden — also einem Geschäftsführer ohne Gesellschaftereigenschaft — zahlen würde.

Eine Doppelbesteuerung liegt auch in vermögenssteuerlicher Hinsicht vor, da die Vermögenssteuerpflicht zunächst bei der Gesellschaft selbst besteht und dann noch einmal — wenn auch nur mit der Hälfte des Realwertes — beim Gesellschafter.

Das Ergebnis hinsichtlich der Frage der steuerlich zweckmäßigsten Unternehmungsform für den Brauereibetrieb dürfte zusammenfassend das sein, daß infolge der dem Gewerbe eigenen Sonderbesteuerung durch die Biersteuer und der damit zusammenhängenden Fragen der Konzentration und Konzernierung der juristischen Person, insbesondere der AG., der Vorzug zu geben ist. Da auch in wirtschaftlicher Hinsicht die AG. als die bewährte Rechtsform sich durchgesetzt hat, so decken sich hier die steuerlichen Vorzüge mit den wirtschaftlichen, zumal der Brauereibetrieb stark kapitalintensiv orientiert ist. Das Bedürfnis nach Gewinnthesaurierung liegt also in hohem Maße vor.

249) Vergl. die Zahlenbeispiele bei Beuck, a.a.O., S. 50—60.
250) U. d. RFH. v. 5. 6. 1925 — I A 17/25 — RStBl. 1925, S.167.

Für die noch bestehenden selbständigen Mittel- und Kleinbetriebe können diese Überlegungen nicht Platz greifen. Soweit hier steuerliche Erwägungen mitsprechen, ist die Einzelfirma die vorteilhaftere Betriebsform, weil hier die wirtschaftlichen Möglichkeiten entfallen, die die selbständige Rechtspersönlichkeit auch nach der rein steuerlichen Seite hin in Anwendung bringen lassen.

Für die noch bestehenden selbständigen Mittel- und Kleinbetriebe können diese Überlegungen nicht Platz greifen. Soweit hier steuerliche Erwägungen mitsprechen, ist die Einzelfirma die vorteilhaftere Betriebsform, weil hier die wirtschaftlichen Möglichkeiten entfallen, die die selbständige Rechtspersönlichkeit auch nach der rein steuerlichen Seite hin in Anwendung bringen lassen.

Für das einzelne Unternehmen spielt die Besteuerung des Einkommens, also des bilanzmäßigen Gewinnes, außerdem eine große Rolle hinsichtlich der Selbstfinanzierung. Es ist im II. Teil dieser Arbeit an Hand verschiedener Beispiele aus dem Bilanzsteuerrecht gezeigt worden, daß hinsichtlich der Aktivierung, Passivierung und Abschreibung durchaus nicht die Freizügigkeit herrscht, wie sie das Handelsrecht aus einem ganz anderen Grundsatz heraus zugesteht. Hier durchkreuzt das Steuerprinzip den Weg, den die Selbstfinanzierung, durch den hohen Steuerdruck veranlaßt, eingeschlagen hat [251]). Er bestand in der Bildung stiller Reserven, entweder durch zu hohe Abschreibung der Anlagen oder durch zu niedere Bewertung der Warenvorräte oder in Form von Rückstellungen, die die Grenze des steuerlich Zulässigen überschritten (Bildung von Gewinnkreditoren!). Erschwert wird diese Art der Kapitalbildung jedoch praktisch sehr durch das Recht der Reichsfinanzverwaltung zur Vornahme einer Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 162 der Reichsabgabenordnung [252]).

Auf das Gebiet „Finanzierung und Steuer“ [253]) muß auch noch in einem anderen Zusammenhang hingewiesen werden. In der doppelten Besteuerung des Betriebsüberschusses, einmal bei der Gesellschaft selbst und dann noch bei der Ausschüttung an den Gesellschafter, liegt ein Anreiz, die erzielten Gewinne im Betriebe zu belassen, also die Selbstfinanzierung von der steuerlichen Seite aus zu fördern. Der Einfluß dieser „Steuerkalkulation“ auf die Wahl der

---

251) Prion weist auf diese Tatsache bei der Behandlung des Abschreibungsproblems auf der Eilsener Tagung der Friedrich-List-Gesellschaft im Oktober 1929 hin. Vergl.: Kapitalbildung und Steuersystem — Teil I, S. 16 und S. 344.

252) In einem Bericht des Brauereidirektors Hans Harrer-Bochum über die Lage der Brauindustrie im Jahre 1929/30 heißt es (TfBr. v. 30. 1. 1931, Nr. 25, S. 109): „Es wird bei Beurteilung der Beriebsergebnisse viel von geheimen oder stillen Rücklagen gesprochen. Man beobachtet dabei aber nicht, daß in den letzten Jahren von Seiten der Finanzämter Buchprüfer viele Monate lang die gesamte Buchführung der Brauereien nachgeprüft haben. Diese Kontrolle wird sich auch wiederholen, so daß schon mit Rücksicht auf diese scharfen Prüfungen derartige Rückstellungen aus dem Gewinn niemals in Frage kommen konnten.“

253) In Übereinstimmung mit den Ausführungen Prion's in: Selbstfinanzierung der Unternehmungen, S. 45 ff.

Unternehmungsform ist also auch von der Finanzierungsseite her festzustellen. So ergibt sich die Frage der Besteuerung, insbesondere in Zeiten der Kapitalknappheit und der hohen Zinskosten, in finanzierungstechnischer Hinsicht als ein Faktor von hoher Wichtigkeit [254]).

III. Die Hausbrauerfrage.

Eine höchst interessante Erscheinung unter den Betriebsformen des Braugewerbes, die ihre Existenz in mehr oder minder hoher Anzahl der jeweiligen Steuergesetzgebung verdanken, sind die sogenannten Hausbrauer [255]). Darunter versteht man Brauereien, die den Zweck verfolgen, ihren Haushalt durch Eigenerzeugung auf billige Weise mit Bier zu versorgen, die also Bier nur für ihren Hausbedarf herstellen. Diese Hausbrauer haben sich zeitweise zu einer äußerst fühlbaren Konkurrenz der gewerblichen Brauereibetriebe ausgewachsen und den Schutz, dessen sich das Braugewerbe durch diesbezügliche Steuergesetze (Kontingent, numerus clausus) erfreute, durchbrochen. In Bayern gab es vor dem Kriege rund 13 000 derartige Hausbrauer. Das Malzaufschlaggesetz vom 18. März 1910 hatte nach Lange [256]) ihre Entwicklung sehr gefördert. Bis in das Jahr 1930 ist ihre Zahl aus steuerlichen Gründen auf rund 60 000—70 000 gestiegen [257]). Im einzelnen hat die Steuergesetzgebung diese Entwicklung auf Grund folgender Bestimmungen hervorgerufen:

Nach dem § 6, Abs. 2 des Biersteuergesetzes vom 26. Juli 1918 war den Hausbrauern eine steuerliche Begünstigung insofern zugestanden, als sie im Rechnungsjahr bis 20 hl obergäriges Bier für den eigenen Verbrauch zu einem ermäßigten Steuersatz herstellen durften. Gleichzeitig bestand nach dem § 6 die Vorschrift, daß Brauereiinhaber vom steuerfreien Haustrunk, der an Brauereiangestellte und Arbeiter ausgeschenkt werden durfte, ausgenommen seien. In dieser Vorschrift erblickte man eine steuerliche Unbilligkeit, weil die Inhaber mittlerer und kleinerer Betriebe für das von ihnen und ihren Familienangehörigen getrunkene Bier die Biersteuer zahlen mußten, während den leitenden Angestellten großer Aktienbrauereien der

254) Prion: Kapital und Betrieb, S. 179.
255) Vergl.: Hausbrau und Hautrunk im Biersteuergesetz in ZfZ. v. 1. 5.
255) Vergl.: Hausbrau und Haustrunk im Biersteuergesetz in ZfZ. v. 1. 5. meininteresses in ZfZ., Nr. 3 v. 5. 2. 1931, S. 44 und Nr. 6, S. 111.
256) Lange: a.a.O., S. 191.
257) Herzog: a.a.O., S. 79. Schmölders: a.a.O., S. 215 ff. Stiegler gibt die zahlenmäßige Entwicklung der gewerblichen Hausbrauereien in Bayern und Thüringen in S. 532, wie folgt an:

	1924:	1925:	1926:	1930:
a) Anzahl der Inhaber gewerblicher Brauereien:	1.804	1.987	2.056	schätzungsweise 50 000 — 60 000
b) Hausbrauer:	14.651	21.161	26.462	Hausbrauer
c) darin allein im LFA-Bezirk Würzburg:	11.572	14.142	18.227	

steuerfreie Haustrunk zugestanden war. So wurde denn in den § 8, Abs. 1, Satz 3 des Biersteuergesetzes vom 9. Juli 1923 die Bestimmung aufgenommen, daß der Haustrunk der Inhaber von Privatbrauereien, soweit sie selbst im Betriebe tätig sind, ebenfalls steuerfrei bleibt. Mit dieser Neufassung der Vorschriften über den Haustrunk wurde aber gleichzeitig eine Wirkung erzielt, die man nicht beabsichtigt hatte. Die bisher ohnedies bereits begünstigten Hausbrauer wurden steuerlich noch besser gestellt. Da der neue Paragraph die Steuerfreiheit des Haustrunkes auch auf den Brauereiinhaber[258]) ausdehnte und damit zur völligen Steuerfreiheit des Hausbrauers führte — ohne Rücksicht auf Art und Menge des Bieres, — entstand für diese ein großer Vorteil gegenüber den gewerblichen Betrieben. Dazu kam noch, daß die Hausbrauer ihr Bier keineswegs in eigenen Betriebsstätten herzustellen brauchten, sondern auf eigene Rechnung auch fremde Brauereien hierzu benutzen konnten[259]). Dieses so geschaffene Privileg der Steuerfreiheit mußte sich als Anreiz für die Gründung neuer Hausbrauereien auswirken, insbesondere in den Gegenden, in denen die Haustrunkbereitung üblich war. Der numerus clausus (vergl. die Ausführungen auf Seite 10), der den bestehenden gewerblichen Betrieben einen monopolartigen Schutz gegen neu entstehende Konkurrenz geben sollte, war den heranwachsenden Hausbrauern gegenüber ganz wirkungslos, da sie ja völlige Steuerfreiheit genossen und die erhöhten Steuersätze für Neugründungen demnach für sie nicht in Frage kamen. Der unlautere Wettbewerb, der dadurch zum Schaden von gewerblichen Brauereien und Wirten sich insbesondere in Franken geltend machte, führte im Jahre 1930 zu einer Änderung des Gesetzes. Die Biersteuernovelle vom 14. April 1930 beseitigte die Steuerfreiheit der Hausbrauer. Mit dem 1. Mai 1930 entfiel der steuerfreie Haustrunk der Brauereiinhaber, mithin auch der der Hausbrauer. Eine Vergünstigung besteht für die Hausbrauer lediglich insofern noch, als Betriebe, die vor dem 1. April 1930 bestanden haben und aus selbstgewonnener Gerste nicht mehr als 20 hl Bier im Rechnungsjahr erzeugen, einen ermäßigten Steuersatz von 2.— RM pro Hektoliter zugebilligt erhalten. Für neu entstehende Betriebe vom Hausbrauertyp gilt die Vorschrift des neuen § 3, Abs. 1, Satz 1 und 3 des Biersteuergesetzes (numerus clausus) ebenso wie für gewerbliche Unternehmen, die nach dem 1. April 1930 in Betrieb gesetzt werden, wonach der doppelte Betrag der Normalsätze (also statt 9.— RM = 18.— RM pro Hektoliter) zu entrichten ist[260]). Da-

---

258) Für Gesellschafter einer OHG. bezw. KG. ist die Steuerfreiheit nach der Rechtsprechung des RFH. nicht gegeben, weil der Gesellschafter nicht zugleich Angestellter der Gesellschaft ist. Vergl. hierzu: „Der steuerfreie Haustrunk der Brauereiinhaber" von Dr. Koppe, Berlin, in ZfZ., Nr. 21 vom 5. 11. 1929, S. 401 ff. und „Hausbrauer" von Zollamtmann Kirschner in ZfZ. Nr. 24 vom 20. 12. 1929, S. 475.

259) Vergl. ZfZ. v. 20. 11. 1928, Nr. 22, S. 429 ff., Artikel: „Hausbrauer" von Zollamtmann Kirschner, Würzburg.

260) Vergl. ZfZ. v. 5. 5. 1930, Nr. 9, S. 164: III. Gesetz zur Änderung des Biersteuergesetzes.

mit wurde der Vermehrung der Hausbrauerbetriebe ein Riegel vorgeschoben. Allerdings wird die Wirkung dieser neuen Gesetzesvorschriften wieder abgeschwächt dadurch, daß den nunmehr steuerzahlenden Hausbrauern gestattet ist, ihr Bier zu veräußern, was einen Anreiz zur Ausnutzung der 20 hl-Quote zwecks Bierhandels bietet, und der weitgehenden Auslegung der neugeschaffenen gesetzlichen Bestimmungen, die den Hausbrauern noch manche Hintertüren öffnete [261]).

Das Problem der Hausbrauerfrage führt ganz augenscheinlich die Konkurrenzwirkungen vor Augen, die auf Grund steuerlicher Vorschriften für den einzelnen Betrieb entstehen können und die gerade im Jahre der doppelten Biersteuererhöhung (1930) eine weitere Steigerung erfahren hätten.

Für die am meisten betroffenen gewerblichen Brauereien in den Hausbraugebieten in Franken sowie des bayrischen und deutschen Brauerbundes bedeutete die Wirkung dieser Steuergesetzgebung auch eine Verschärfung des Standortproblems in betriebswirtschaftlicher Hinsicht.

IV. Konzentration der Brauereibetriebe zur Großbetriebsform und Ansätze zur Dezentralisation unter dem Einfluß der Besteuerung.

Als Hauptursachen, die zur Konzentration der Betriebe führten und die in der einschlägigen Literatur genannt werden, sind erkannt worden:

1. die wirtschaftlichen Vorteile des braugewerblichen Großbetriebes in Bezug auf den Transport, auf Arbeitsersparnisse usw.

2. die finanziellen Vorteile hinsichtlich der größeren Kapitalkraft und Kreditfähigkeit und der Möglichkeit des Großeinkaufs der Rohstoffe,

3. die technischen Vorteile in Bezug auf ausgedehnte Anlagen von Maschinen und Apparaten — als Hauptfaktor wird hier die mit der Eismaschine sich ausbreitende Lagerbiererzeugung genannt [262])—,

---

261) Vergl. ZfZ. v. 5. 7. 1930, Nr. 13, S. 252, Artikel: „Hausbrauer" (Das Gesetz vom 15. April 1930)" von Zollamtmann Kirschner, ferner: „Haubrauer und Reichsfinanzministerium" in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 22. 10. 1930, S. 1425 und „Die Hausbrauerei in Deutschland" in Heft 3 der Zeitschrift „Ernährungswirtschaft" von 1931. Nach den letztgenannten beiden Ausführungen entsprach es der Gesetzesauslegung, wenn z. B. Personen, die bereits vor dem 1. 4. 1930 einige Bierfässer gekauft oder bestellt hatten, so behandelt wurden, als ob ihr Betrieb bereits vor dem 1. 4. 1930 bestanden hätte, ferner wurde die gesetzliche Bestimmung, daß Hausbier nur aus selbstgewonnener Gerste hergestellt werden durfte, 1930 noch nicht durchgeführt. Auch ist im Biersteuerabänderungsgesetz keine ausdrückliche Bestimmung vorhanden, daß Hausbraubier nicht an Dritte abgegeben werden darf. Es tauchten also bald alte Hausbrauer in großer Zahl neu auf, die einen schwunghaften Handel mit Bier betrieben.

262) Mansfeld: a.a.O., S. 51.

4. zwangswirtschaftliche Einflüsse durch Gesetzgebung.

Die Steuergesetzgebung hat dieser Entwicklung bewußt entgegengearbeitet. Durch die nach Größenklassen gestaffelte Brausteuer kam sie bereits vor dem Kriege dem Ersuchen der Klein- und Mittelbrauereien nach Schutzmaßnahmen entgegen. Diese sozialpolitischen Tendenzen fanden weiterhin ihren Ausdruck in der Biersteuerstaffelung der neuen Gesetze nach dem Kriege. Gleichfalls wurde im neuen Biersteuergesetz von 1918 in Voraussicht eines zu erwartenden scharfen Konkurrenzkampfes der Brauereien untereinander nach dem Kriege die Kontingentierung eingeführt, die den noch bestehenden Brauereibetrieben einen monopolartigen Schutz gegen neu aufkommende Konkurrenz gewähren sollte.

Den steuerrechtlichen Vorschriften zum Schutze der Klein- und Mittelbrauer ist der Erfolg nicht versagt geblieben, wenn auch die Tendenz zur Aufsaugung der kleinen Betriebe durch die Brauereikonzerne nicht aufgehalten werden konnte.

Durch die im Laufe der Jahre sich mehrenden Brauereizusammenschlüsse wurde die Frage des Wegfalls der Biersteuerstaffelung gemäß § 3, Abs. 3[263]) des Biersteuergesetzes (a. F.) immer mehr akut. Der erwähnte Paragraph bestimmte nämlich, daß mehrere Brauereien, die für Rechnung einer und derselben Person betrieben werden, im Sinne der Biersteuerstaffelung als ein e i n z i g e r Brauereibetrieb anzusehen sind. Finanziell mußte sich diese Vorschrift beim Vorliegen des entsprechenden Tatbestandes in einer Erhöhung der proportionalen Kosten pro Hektoliter auswirken, weil jetzt nicht mehr jeder einzelne der zusammengeschlossenen Betriebe den seinem Ausstoß entsprechenden Staffelsatz zu entrichten hatte, sondern derjenige der gesamten Biererzeugung zur Anrechnung kam. Das bedeutete z. B. beim Zusammenschluß von vier Brauereien, von denen jede 30 000 hl erzeugte, bei den Biersteuersätzen des Gesetzes vom 10. August 1925 bezw. 15. April 1930 (vergl. Tabelle 2 auf Seite 19) eine Kostenerhöhung um 8,5% wie folgende Rechnung ergibt:

	Gesetz vom 10. VIII. 1925	Gesetz vom 15.I V. 1930
1. Vor dem Zusammenschluß zahlte jede Brauerei einzeln bei 30 000 hl Jahresausstoß, entsprechend der Durchstaffelung:	209 000.— RM.	297 600.— RM.
2. Das ergibt bei vier gleichartigen Betrieben insgesamt (4×209 000.— RM.)	836 000.— RM.	1 190 400.— RM.

263) Vergl. hierzu: Über die steuerliche Behandlung mehrerer Brauereien als ein Brauereibetrieb nach § 3 des BierStG. v. 9. 7. 1923 in ZfZ. v. 16. 5. 1924, Nr. 10. Brauereizusammenschlüsse und Biersteuerstaffelung in TfBr. v. 29. 7. 1927. Brauereiinteressengemeinschaft und Biersteuerstaffelung von Dr. Koppe in TfBr. v. 14. 3. 1929, Nr. 62, S. 294. Zapf-Siegert: Biersteuergesetz, 2. Aufl., S. 67 ff. Koppe: Biersteuergesetz, S. 69 ff.

	Gesetz vom 10. VIII. 1925	Gesetz vom 15. IV. 1930
3. Nach dem Zusammenschluß mußten bezahlt werden:		
a) für die ersten 30 000 hl, entsprechend der Durchstaffelung wie bei 1,	209 000.— RM.	297 000.— RM.
b) für die folgenden 30 000 hl pro hl 7,5 bezw. 10,50 RM. =	225 000.— RM.	315 000.— RM.
c) für die folgenden 30 000 hl pro hl 7,8 bezw. 10,80 RM. =	234 000.— RM.	324 000.— RM.
d) für die folgenden 30 000 hl pro hl 7,8 bezw. 11,40 RM. =	234 000.— RM.	342 000.— RM.
	902 000.— RM.	1 278 600.— RM.

Das entspricht einem Mehraufwand für Biersteuer von rund 8,5% bezw. 7,4% oder einer Schmälerung des Gewinnergebnisses um die Differenz zwischen 836 000.— und 902 000.— RM = 66 000.— RM, bezw. zwischen 1 190 400.— und 1 278 600.— RM = 88 200.— RM.

Es ergeben sich aber je nach Art der Zusammenschlüsse noch stärker voneinander abweichende Ziffern. Die Frage, die lange offen stand, war jedoch die, von welchem Beteiligungsverhältnis ab die Gesetzesvorschrift Anwendung finden konnte. Der Reichsfinanzhof hat in dieser Frage, nachdem seine bisherige Rechtsprechung sehr unterschiedliche Auslegungen in der Praxis erfahren hatte, in einem Urteil [264]) entschieden, daß bei einer Beteiligung von 75% einer Brauerei an einer oder an mehreren anderen die Voraussetzungen des § 3 als erfüllt anzusehen sind. Diese Entscheidung wurde dann in das neue Biersteuergesetz vom 15. April 1930 aufgenommen, so daß der § 3, Abs. 3 nunmehr lautet:

> „Mehrere Brauereien, die für Rechnung einer und derselben Person oder Gesellschaft betrieben werden, sind im Sinne des Abs. 1 als ein Brauereibetrieb anzusehen. Ein solcher Betrieb liegt insbesondere dann vor, wenn der wirtschaftliche Erfolg mindestens zu drei Vierteln einer und derselben Person oder Gesellschaft zugute kommt."

Diese Bestimmung ist nach einem anderen Urteil [265]) des Reichsfinanzhofs wirtschaftlich und nicht formell juristisch auszulegen, so daß es keinen Erfolg hätte, wenn jemand durch Zwischenschaltung einer juristischen Person, die zunächst den Ertrag mehrerer Brauereien erhielte, sich nur mittelbar an diesen Brauereien beteiligen würde.

---

264) U. d. RFH. v. 18. 5. 1927 — IV a 114/27 — Mrozek, Steuerrechtsprechung zu § 3, Abs. 4 (jetzt Abs. 3).

265) U. d. RFH. v. 1. 10. 1930 — IV A 128/30 — Mrozek, Steuerrechtsprechung zu § 3, Abs. 4 (jetzt Abs. 3).

Nach der finanziellen Seite hin ist diese Regelung für den Betrieb noch insofern bemerkenswert, als bei nachträglich abgeschlossenen Fusionen die Nacherhebung der Biersteuer auf Grund des § 3, Abs. 3 des Biersteuergesetzes zulässig ist. Zu den erhöhten Selbstkosten, die sich beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 3, Abs. 3 des Biersteuergesetzes zulässig ist. Zu den erhöhten Selbstkosten, die sich beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 3, Abs. 3 BierStG. zufolge der höheren Biersteuersätze für die Zukunft ergeben, tritt dadurch noch in den betreffenden Fällen eine Nachforderung von seiten des Fiskus, die sich als eine plötzliche Inanspruchnahme der flüssigen Mittel auswirkt. Der Reichsfinanzhof hat nämlich entschieden, daß bei nachträglicher Begründung eines Gemeinschaftsverhältnisses die seinerzeit zu wenig erhobenen Steuern nachgefordert werden sollen, während bei nachträglicher Aufhebung eines Gemeinschaftsverhältnisses die einmal erhobenen Steuern nicht zurückvergütet werden. Es bedeutet also für den Betrieb steuerlich stets eine finanzielle Mehrbelastung, wenn ein Gemeinschaftsverhältnis nach § 3, Abs. 3 mit rückwirkender Kraft entweder begründet oder aufgehoben wird [266]).

Wenn der erhöhte Steuersatz die Konzentration der Großbetriebe nicht aufgehalten hat, so lag das daran, daß bis in die Zeit vor der Erhöhung der Biersteuer im Jahre 1930 der Bierkonsum eine steigende Tendenz aufwies, die erhöhten Steuerkosten also noch getragen werden konnten. In dem Augenblick aber, in dem ein Konjunkturrückgang das Kostenproblem wieder in den Vordergrund rückte, mußten sich auch hier Weiterungen ergeben, die im Sinne einer Biersteuerersparung nur in der Richtung einer Dezentralisation liegen konnten. In der Tat ist diese Neigung zur Dezentralisation auch zu beobachten.

In der am 6. Januar 1931 einberufenen ordentlichen Generalversammlung der Engelhardt-Brauerei A.-G. nahm Generaldirektor Nacher Veranlassung, zu den Presseerörterungen Stellung zu nehmen, die im Anschluß an die Bilanz der Gesellschaft für 1929/30 und die Ausführungen im Geschäftsbericht ergangen sind. Nacher wies darauf hin [267]), daß die Engelhardt-Brauerei von ihren Beteiligungen an den Provinzbrauerien Aktien verkauft habe, und zwar, wie er mitteilte, 26% an die „Brauerei-Anteile-G.m.b.H.". Dieser Verkauf sei aber keineswegs deshalb erfolgt, um der Engelhardt-Brauerei-A.-G. flüssige Mittel zuzuführen, die hier nur 1,6 Millionen betragen hätten. Der Grund für den Verkauf dieser Aktien liege lediglich darin, daß man die Vorteile des § 3 des Biersteuergesetzes ausnutzen wolle, wozu man ein gutes Recht habe.

---

266) Vergl.: Nachforderung von Biersteuern bei Fusionen von R. Dührßen in ZfZ., Nr. 4 v. 15. 2. 1928, S. 66; ferner: TfBr., Nr. 215 v. 14. 9. 1927, S. 1005: Brauereizusammenlegung und Biersteuerstaffel von Dr. Koppe, Berlin

267) Allg. Br. u. H. Ztg. v. 7. 1. 1931, Nr. 5, S. 23 unter Tagesnachrichten; Handelszeitung des Berliner Tageblattes v. 12. 1. 1931: „Unbequeme Steuerstaffel".

Es ist nicht schwer, zu erkennen, daß der Vorteil dieser Transaktion darin liegt, daß nun nicht mehr 75% der gesamten Anteile in einer Hand vereinigt sind, sondern nur mehr 74%, daß also der § 3 des Biersteuergesetzes nicht mehr in Frage kommt und jeder der noch zum Engelhardt-Konzern gehörigen Betriebe — da sie nicht mehr als e i n Betrieb rechnen — nur den Satz versteuert, der seinem betriebseigenen Ausstoß entspricht. Die Möglichkeit der Kostenersparnis durch Ausnutzung der niederen Biersteuersätze dürfte daher neben anderen personalpolitischen Gründen der wichtigste gewesen sein.

Die Frage, die sich bei dem jetzigen Verhältnis jedoch ergibt, ist die: Wem gehören die Anteile an der „Brauerei-Anteile-G.m. b.H."? Die Mannigfaltigkeit gesellschaftsrechtlicher Organisationsformen hat schon die seltsamsten Verschachtelungen ergeben, die letzten Endes doch wieder in einer Hand zusammenliefen.

Das Bestreben zur Auflösung der durch die Zusammenfassung von kleineren Unternehmen entstandenen großen Gesellschaften in Einzelbetriebe wird vom Staate aus volkswirtschaftlichen Erwägungen heraus auch offensichtlich unterstützt, indem er bei Auflösung und Aufteilung großer Gesellschaften steuerliche Erleichterungen gewährt. Eine diesbezügliche Regelung gibt die 4. Notverordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 8. Dezember 1931 [268]), die den Zweck verfolgt, den Unternehmen steuerlich zu erleichtern, durch Betriebstrennung die für sie steuerlich zweckmäßigste Gesellschaftsform einzugehen. Die steuerlichen Erleichterungen betreffen die Gesellschaftssteuer, die Grunderwerbsteuer, die Wertzuwachs- und Gewerbeanschaffungssteuer. Die Vergünstigung ist auf die Aufteilung von Aktiengesellschaften beschränkt.

Besonders fühlbar ist die Erleichterung, die durch die Herabsetzung der Grunderwerbsteuer auf ½ vom Hundert erreicht worden ist, wenn ein Einzelkaufmann oder eine Offene Handelsgesellschaft Teile des Unternehmens übernimmt. Außer der Aufteilung begünstigt die Verordnung auch die völlige Auflösung von Gesellschaften. Hier ist die Vergünstigung nicht nur auf Aktiengesellschaften, sondern auf sämtliche Kapitalgesellschaften ausgedehnt worden [269]). Im Gegensatz zum Steuermilderungsgesetz, welches die Konzentration von Betrieben erleichterte, ist hier ein sogenanntes Dismembrationsgesetz ergangen, welches die umgekehrte Wirkung, nämlich die Dezentralisation, also Aufteilung und Auflösung von Gesllschaften, steuerlich begünstigt.

In diesem Zusammenhange muß auch noch auf die bereits durch die NVO. v. 6. Okt. 1931 (RGBl. I, S. 556) geschaffene erleichterte Kapitalherabsetzung hingewiesen werden, die gleichfalls mit steuer-

268) Reichsgesetzblatt I, S. 699 ff.

269) Vergl.: „Steuerliche Erleichterungen für die Aufteilung von Gesellschaften nach der Notverordnung vom 8. Dezember 1931" von Dr. Kluckhohn in DStZ. v. März 1932, S. 110.

lichen Vorteilen verbunden ist[270]). Dadurch ist die Möglichkeit gegeben, das Grundkapital wieder in Übereinstimmung mit den durch die Wirtschaftsentwicklung veränderten Vermögenswerten zu bringen (§ 6, Abs. 2 der NVO.) oder sonstige Verluste abzudecken.

V. Die Besteuerung als Druckmittel zur verbandsmäßigen Organisation des Brauereigewerbes.

Die Wirkungen der Besteuerung zur verbandsmäßigen Organisation der Brauereien sind bereits zur Zeit der Brausteuer bezw. Brausteuererhöhungen festzustellen. Auf diese Erscheinung, die sich in allen Gewerbezweigen zeigt, wenn durch Einflüsse irgendwelcher Art die Rentabilität des Gewerbes geschmälert wird und die notwendigen Maßnahmen die Kräfte des Einzelnen übersteigen, weist für bayrische Verhältnisse bereits Lange[271]) hin. Unter dem Druck der Brausteuererhöhung des Jahres 1909 schlossen sich die damals nur in lokalen Verbänden lose organisierten Brauereien zu einem Spitzenverband, dem „Bayerischen Brauerbund" zusammen. Neben dieser zu einheitlichem Vorgehen entschlossenen Interessenvertretung zeigten sich auch Ansätze zur Kartellierung, die allerdings nicht länger vorhielten, als der zwecks einheitlicher Erhöhung der bayerischen Bierpreise abgeschlossene Gegenseitigkeitsvertrag.

Ähnliche Ausführungen finden sich für die Brauereien des norddeutschen Brausteuergebietes bei W. Schmidt[272]) und H. Schöttmer, die ebenfalls den verschiedenen Brausteuererhöhungen der Vorkriegszeit fördernden Einfluß auf die Kartellbildung zuerkennen. Die Biersteuergesetzgebung gab den Anstoß zur Organisation der Brauindustrie[273]). Psychologisch ist es auch erklärlich, daß die Steuererhöhungen bei den sonst sich in ungezügeltem Wettbewerb bekämpfenden Brauereien zunächst das Gefühl der Einigkeit und den Wunsch nach gemeinsamem Vorgehen hervorriefen, wenn man das sogenannte „Gesetz der wachsenden Steuerwiderstände"[274]) in die Betrachtung dieses wirtschaftlichen Problems einbezieht Man bemühte sich nach Kräften, die Steuer zunächst im Preis auf die Gastwirte abzuwälzen, ein Verfahren, das nur durch einheitliches Zusammengehen erreicht werden konnte.

War es vor dem Kriege fast ausschließlich die Brausteuer, die in vorderster Linie der ganzen wirtschaftspolitischen Auseinanderset-

---

270) „Erleichterte Kapitalherabsetzung" von B. Blau-Berlin in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 17. 11. 1931, Nr. 270. Kapitalherabsetzung in erleichterter Form und ihre Auswirkung auf die Steuerbilanz" von Klinge in „Der Buch- und Betriebsprüfer", Nr. 1 vom Januar 1933.

271) Lange: a.a.O., S. 51 ff.

272) Schmidt, Walter: a.a.O.

273) Schöttmer: a.a.O., S. 52.

274) Vergl. hierzu die Ausführungen von Schmölders: Steuermoral und Steuerbelastung, Heft 1 der Vierteljahreshefte für Steuer- und Finanzrecht von 1932.

zungen stand, so traten nach den Kriegs- und Inflationswirren in gleich drückendem Maße die Einkommen-, Vermögen- und Verkehrsabgaben in Erscheinung.

Infolge der scharfen Kapitalzusammenlegungen, mit denen die meisten Brauereien aus den Inflationsjahren hervorgegangen waren, und der in den ersten Jahren nach der Stabilisierung einsetzenden Konsumsteigerung wirkten sich die hohen Abgaben noch nicht so belastend aus. Es ist bekannt, daß sämtliche Biersteuererhöhungen bis 1927 ohne Beeinflussung des Konsums glatt auf den Verbraucher abgewälzt werden konnten. Es schien so, als ob der Rentabilität der Betriebe auch noch höhere Steuerlasten zugemutet werden könnten, und das Jahr 1930 brachte dann tatsächlich auch eine mehrmalige Erhöhung der Biersteuern. Die einsetzende Wirtschaftskrise mit ihrem katastrophalen Absatzrückgang offenbarte dann erst die ganze Last des steuerlichen Anteils an den allgemeinen Produktionskosten, die sich fast unverändert auf einen um ¼ bis ⅓ verringerten Absatz verteilten. Der Vorteil, der durch die sinkenden Rohstoffpreise zwar entstand, wurde wieder ausgeglichen durch das Ansteigen der Forderungsausfälle und der eingefrorenen und gefährdeten Kredite.

Diese durch Wirtschaftsentwicklung und Steuerbelastung verschlechterte Lage der Brauindustrie und ihrer Abnehmerschaft hat, wie Dr. Biergans in einer Abhandlung [275]) ausführt, das Braugewerbe zum Teil mitverschuldet, denn es hat vielfach die Gastwirte durch die Zurverfügungsstellung langfristiger Darlehen und Einräumung kurzfristiger Kredite [276]) zu einer Übersteigerung des Konkurrenzkampfes angeregt. Dieses finanzielle Entgegenkommen rächte sich dann, wenn die Gastwirte ihren Verpflichtungen infolge des Umsatzrückganges nicht mehr nachkommen konnten.

Eine Stockung im Eingang der flüssigen Mittel bedeutete es auch, daß die übliche vertragliche Amortisation der gewährten Darlehen zurückging, weil sie nach der Hektoliterabnahme aufgezogen ist und zusätzlich auch den wirtschaftlichen Verhältnissen der Abnehmer

275) „Schatten über dem Braugewerbe" von Dr. Biergans, Dortmund, im Handelsblatt der Kölnischen Zeitung v. 1931, Nr. 108. Vergl. ferner: „Das deutsche Braugewerbe in Sorgen" in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 20. 7. 1931, Nr. 167, S. 830.

276) Die wachsende Kreditbeanspruchung nach Steuerhöhungen hat Steinfeld (a.a.O.) bereits für die Zeit der Brausteuer an dem Beispiel der Berliner Schultheiß-Patzenhofer-Brauerei nachgewiesen, und zwar brachte die erste Brausteuererhöhung die relativ größte Steigerung der Darlehensinanspruchnahme:

Jahr	Gesamtumsatz	Darlehne und Kredite	Prozent z. Umsatz
1904/5	22 805 000 hl	1 439 000.— M.	6%
1905/6	24 716 000 hl	1 593 000.— M.	6%
1906/7	25 804 000 hl	2 058 000.— M.	8%
1907/8	26 180 000 hl	2 602 000.— M.	10%
1908/9	25 936 000 hl	2 903 000.— M.	11%
1909/10	29 382 000 hl	3 157 000.— M.	11%
1910/11	34 379 000 hl	3 528 000.— M.	10%

Rechnung getragen werden mußte. Ferner zeigte sich in den Jahren 1929 und 1930 ein ungesundes Anwachsen der Reklame- und Kundenbesuchsausgaben.

Auch für bayrische Verhältnisse liegen ähnliche Auswirkungen vor[277]). Es wurden Bierlieferungen mit und ohne Rabatt getätigt, Darlehen wahllos und ohne ausreichende Sicherheit gegeben. Es sollen sogar Brauereien ihre überspannten Darlehns- und Kreditgeschäfte durch Finanzwechsel abgewickelt haben, ferner hatten sich die Fälle gehäuft, wo das Bier zu Preisen abgegeben wurde, die unter den Produktionskosten lagen.

Die zunehmende Notlage des Braugewerbes hat auch hier wieder, ähnlich früheren Zeiten, zu kartellmäßigen Zusammenschlüssen geführt. So hat z. B. der Verband Rheinisch-Westfälischer Brauereien in Dortmund ein Abkommen unter den Brauereien zustande gebracht, das sie zu einem Burgfrieden für eine bestimmte Zeit verpflichtet.

Finanzwirtschaftlich wichtig für den einzelnen Betrieb ist das gemeinsame Vorgehen durch ein Rundschreiben des Verbandes, in dem die Kundschaft zur beschleunigten Rückzahlung von ausstehenden Bierrechnungen aufgefordert wird, um dem ständigen Anwachsen der Bierschulden ein Ende zu bereiten. In einer diesbezüglichen Zeitungsnotiz heißt es u. a.[278]):

> „Die Brauindustrie hat sich zu gewissen Notmaßnahmen gezwungen gesehen, die vor allem auf die zunehmende Illiquidität zurückzuführen sind. Die Verschuldung des Wirtestandes macht sich jetzt erst in ihren Folgen bemerkbar. Hypotheken, die noch vor einem Jahr für unbedingt sicher und regelmäßig amortisierbar gelten konnten, sind heute dubios geworden. An eine Rückzahlung oder Abzahlung ist in zahlreichen Fällen überhaupt nicht zu denken. In den letzten Monaten nun ist ein erhebliches Abstoppen der Darlehnsgewährung an die Kunden erfolgt. Es zeigte sich jedoch eine gewissermaßen illegitime Zunahme dieser Verschuldung dadurch, daß viele Wirte Bierrechnungen auflaufen ließen."

Die Forderung nach Kassenregulierung hat dann die Brauereien zu dem erwähnten engeren Zusammenschluß veranlaßt. Der Grund für die schwierige Lage der Brauereien und des Wirtestandes wird allgemein in der „ungeheuren steuerlichen Belastung und dem damit verbundenen Absatzrückgang" gesehen.

Neben diesem Abkommen über die Regelung der Zahlungsbedingungen und zur Sicherung desselben liefern fast alle Brauereien im Rheinland und in Westfalen, ebenso ein großer Teil der übrigen deutschen Brauereien, von Mitte August 1931 ab Bier nur noch gegen

277) „Der wilde Konkurrenzkamp der Brauereien und die rächende Nemesis" in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 9. 7. 1931, Nr. 158, S. 788.

278) Nach einer Notiz in der „Kölnischen Zeitung", abgedruckt in der Allg. Br. u. H. Ztg. vom 12. 9. 1931, Nr. 214: „Die Brauindustrie in der Krise".

sofortige Barzahlung und verlangen außerdem eine baldige Amortisation der bestehenden Bierschulden.

Weitere Abmachungen beziehen sich auf die Beseitigung mannigfacher, auf Grund der scharfen Konkurrenz eingerissener Mißstände, z. B. der Bierwerbewochen [279]), auf Verbot der Anpachtung von Lokalen und der Gewährung von Nebenleistungen. Es wird u. a. vollständige Zurückhaltung in der Darlehnsgewährung, völlige Einstellung des Konkurrenzkampfes durch Einschränkung unnötiger Wettbewerbshandlungen vereinbart. Auch auf dem Gebiete des Reklame- und Repräsentationswesens haben Verbandsmaßnahmen ihren Einfluß ausgeübt. Lange [280]) führt weiterhin auch das Zustandekommen einer Anzahl Flaschenpfandverträge seit 1911 zum Teil auf die Brausteuererhöhung von 1910 zurück, wenn auch z. B. die Absicht der Münchener Brauereien, den mühevollen Flaschenaustausch durch Einführung einer Einheitsflasche überflüssig zu machen, infolge des Kriegsausbruches nicht mehr verwirklicht wurde [281]). Durch diese Verträge wurde ein Ausgleich gegen die Steigerung der Gestehungskosten pro Hektoliter geschaffen, die auf Grund des Absatzrückganges und der kapitalintensiven Eigenart des Brauereibetriebes sich in Gegenden des größten Absatzschwundes (wie z. B. in den westdeutschen Bezirken) besonders ungünstig auswirkte. Der Schrumpfung der Realkreditanlagen könnte nur durch einen Wegfall oder starken Abbau der Hauszinssteuer begegnet werden, für den sich das Braugewerbe daher besonders einsetzt [282]).

Organisatorisch wirkte sich die Absatzkrise weiterhin noch aus, als auch Arbeitseinschränkungen durchgeführt werden mußten. In der gesamten Brauindustrie wird seit Mitte 1931 nur noch an 5 Wochentagen gearbeitet. Vom Standpunkt der Bilanz aus wird der finanziellen Notlage noch weiterhin Rechnung getragen werden müssen, als für die ausstehenden Forderungen Rückstellungen in Ansatz zu bringen sind, denn, wenn keine größere Verflüssigung des Geldmarktes eintritt, dürfte ein erheblicher Teil der in der Kundschaft (also bei den Wirten) angelegten Kapitalien verloren sein. Die Gesetzgebung der letzten Zeit ist an diesen Fragen nicht einflußlos vorübergegangen. Die Sorge der Kapitalerhaltung und Kapitalbildung, die letzten Endes den Hauptanlaß steuerlicher Debatten bildet, hat auch den Gesetzgeber zum Eingreifen veranlaßt.

---

279) Die Bierwerbewochen wurden von findigen und kapitalkräftigen Kaufleuten in größeren Städten veranstaltet, wobei das Bier unter Preis verkauft wurde. Da die Kaufleute das Bier sofort bar bezahlten, fanden sich genug Brauereien als Lieferanten. Aus: „Die Absatzhetze im Braugewerbe und Wege zur Abhilfe" von P. Bauer in Allg. Br. u. H. Ztg. vom 30. 10. 1931, Nr. 255.

280) Lange: a.a.O., S. 81 ff. Allg. Br. und H. Ztg. v. 14. 12. 1915, Nr. 294,

281) In Berlin ist seit dem sogenannten Ringflaschenabkommen der Berliner Brauereien eine Einheitsflasche im Gebrauch, die zur besonderen Kennzeichnung mit einem am Flaschenhals eingegossenen Ring versehen ist

282) Bericht über die wirtschaftliche Lage der rheinisch-westfälischen Brauindustrie in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 7. 10. 1931, Nr. 235 und Nr. 261.

Die bereits seit langem erhobenen Wünsche [283]), die Selbstfinanzierung steuerlich gegenüber den Ausschüttungen zu begünstigen, sind teilweise verwirklicht worden in der Notverordnung vom 5. Juni 1931, 7. Teil, Kap. II [284]), in der für Einzelfirmen die Bildung steuerlich begünstigter Rücklagen zugestanden wurde.

Die verbandsmäßige Organisation der Brauereiindustrie ist heute weitverzweigt und gegliedert. Die Spitzenverbände tragen zwar nicht den Charakter von Kartellen, sondern lediglich die lokalen Verbände, die die eigentlichen kartellmäßigen Aufgaben, wie sie zum Teil oben dargestellt wurden, erfüllen.

VI. Sonstige Einzelwirkungen organisatorischer und finanzieller Natur auf Grund steuerlicher Gesichtspunkte.

Schwere finanzielle Auswirkungen machen sich im Brauereibetrieb in erster Linie ganz allgemein infolge des gesunkenen Umsatzes geltend, der ausschließlich der hohen Steuerlast zugeschoben wird. Es wird von maßgeblicher Seite bestritten, daß Arbeitslosigkeit, Wirtschaftskrise und Kaufkraftschmälerung sich nachteilig für den Bierkonsum auswirken würden [285]). Dieser Meinung kann nicht in diesem Umfange beigepflichtet werden. Zunächst ist daran zu erinnern, daß die Bierpreiserhöhung des Jahres 1927 keine Senkung des Umsatzes brachte, die ansteigende Linie im Bierverbrauch auch weiterhin diese Tendenz beibehalten hat. Dies war im wesentlichen auf die zurückgehende Arbeitslosigkeit der damaligen Zeit zurückzuführen [286]). Die Arbeitslosenziffer betrug bekanntlich am 1. Juni 1926 rund 1 744 000 und sank bis zum 1. Juni 1927 auf rund 648 600, während sie heute fast das zehnfache dieser Ziffer beträgt.

Es ist sicher, daß auf den Bierausstoß des Rechnungsjahres 1930 das Zusammentreffen der Erhöhung der Biersteuer mit den konjunkturbedingten Einkommenschrumpfungen noch stärker eingewirkt hat, als die ungünstige Witterung, die ja auch einen wirtschaftlichen Faktor für den Bierabsatz bedeutet. Die steigende Tendenz des Bierabsatzes, die sich bereits 1929 verlangsamt hatte, wäre zwar im Rechnungsjahr 1930 infolge der abnehmenden Kaufkraft der Bevölkerung vermutlich auch ohne Abgabenerhöhung zum Stillstand gekommen und hätte langsam einer rückläufigen Bewegung Platz gemacht. Die durch die hohe Steuerbelastung (Reichsbiersteuer, Gemeindebiersteuer) hervorgerufene Verteuerung der Bierpreise hat je-

283) Vergl.: Colm-Neißer, a.a.O., I. Teil, S. 428 ff., II. Teil, S. 539 ff.

284) RGBl. I, S. 279. Vergl. ferner: Steuererleichterung bei der Rücklagenbildung in der Brauindustrie in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 15. 9. 1931, Nr. 216, „Die neue steuerbegünstigte Rücklagenbildung der Einzelfirmen, offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften" in DStZ. v. Juli 1931, S. 270.

285) Vergl. TfBr. Nr. 60 v. 12. 3. 1931; Nr. 69 v. 22. 3. 1931; Nr. 70 vom 24. 3. 1931; Nr. 83 v. 10. 4. 1931; Nr. 94 v. 23. 4. 1931; Nr. 213 v. 11. 9, 1931; 1. Handelsbeilage der B. B. Z. v. 6. 9. 1930.

286) Aus Bierstatistik für das Rechnungsjahr 1928 und 1929 in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 1931, S. 1344.

doch diese Entwicklung beschleunigt und das Ausmaß des Rückschlages vergrößert[287]).

Die Bierproduktion wurde, wie die Ausstoßziffern zeigen, durch die ganze Entwicklung wieder auf den Stand des Jahres 1926 zurückgeworfen:

Jahr	1926/27	1928/29	1929/30	1930/31
Ausstoß in tausend hl	51 619	54 995	58 078	48 486

Die steuerliche Belastung des Bieres kann also sicherlich als eine der Komponenten angesehen werden, die auf den Bierkonsum rückläufig eingewirkt haben, neben der aber der Arbeitslosigkeit und den durch Kurzarbeit verminderten Einkommen der gleiche Einfluß zuzuerkennen ist[288]).

Für den Brauereibetrieb wirkt sich, vom Standpunkt der flüssigen Mittel aus gesehen, besonders belastend die Notwendigkeit aus, daß die Biersteuer spätestens bis zum 15. Tage des zweiten auf den Entstehungsmonat der Steuerschuld folgenden Monats[289]) an die Finanzkasse abgeführt sein muß, während andererseits die Wirte mit ihren Biersteuerschulden dauernd im Rückstand sind. Dadurch wächst für den einzelnen Betrieb der Kapitalbedarf. Auf diesen Punkt geht bereits Weil[290]) ein, wenn er die Steigerung der im deutschen Zollgebiet bestehenden Brauerei-Aktiengesellschaften von 298 im Braujahre 1925/26 auf 306 im Braujahre 1926/27 nicht als Konzentrationsbewegung wertet, sondern die Umwandlung einiger privater Betriebe in diese Rechtsform auf Grund des gesteigerten Kapitalbedarfs zurückführt. Genaue Ergebnisse über den erhöhten Kapitalbedarf, der sich nicht nur in der Erhöhung des eigenen Kapitals, sondern auch im Grad der Verschuldung ausdrückt, würden hier Zusammenstellungen bringen, wie sie „Wolf's Jahrbuch für die deutschen Aktienbrauereien und Malzfabriken“[291]) für die Vorkriegszeit gebracht hat und wobei einzelne Bilanzziffern von ca. 500 Aktiengesellschaften auf den dz Malz bezw. hl Bier bezogen waren, also verschiedene Konten in der Bilanz zu einer Art Kennziffer für die Branche ausgewertet wurden. Diese umfangreichen Erhebungen könnten jedoch nur Aufgabe einer Spezialuntersuchung sein.

Immerhin bedeutet die Verlegung der Steuerzahlung an das Ende

287) TfBr. Nr. 255 v. 30. 10. 1931, S. 1131.

288) Vergl. hierzu die Arbeit von Weil: a.a.O., Kap. V, der zum Schluß zu dem Ergebnis kommt, daß die Abhängigkeit einer Verbrauchssteuer, wie es die Biersteuer ist, von den Konjunkturerscheinungen unverkennbar ist.

289) Diese Erleichterung brachte erst das Biersteuergesetz vom 10. Aug. 1925, vorher war die Biersteuer fällig bis 15. des folgenden Monats.

290) a.a.O., Kap. VI.

291) Nur bis 1914 erschienen im Selbstverlage von Richard Wolf in Freiburg i. Br.

des Produktionsprozesses und die Hinausschiebung der Zahlung auf einen Termin, bei dem normalerweise anzunehmen wäre, daß die Brauereirechnung von seiten der Wirte schon beglichen ist — der Steuerabwälzungsvorgang also bereits stattgefunden hat — eine Erleichterung gegenüber der Vorkriegszeit. Zur Zeit der Brausteuererhebung mußte die Brausteuer bereits im Verlaufe des Produktionsprozesses abgeführt werden, für den Brauereibetrieb war also die Bereithaltung besonderer Kapitalien bereits vor Erstellung des Produktes notwendig. In Rechnung zu stellen sind hier ferner noch die Zinsverluste, bezw. die Kapitalverluste überhaupt, die sich auf Grund der bereits entrichteten Steuer ergaben, wenn das Bier auf Grund irgendwelcher Einflüsse verdarb. Infolge der in den Betrieben noch nicht ausgebauten Kühl- und Gärtechnik und der damit verbundenen Infektionsgefahr galt früher mehr als heute noch der Spruch: „daß Backen und Brauen nicht immer gerät."

Ein weiteres finanzpolitisches Moment in der Entwicklung der Brauereien ist darin zu sehen, daß man größeren Betrieben eher Steuerstundungen gewährte, als den kleinen und mittleren Produzenten, deren Sicherheit man nicht für ausreichend hielt. Hierin erblicken Wibiral und Otto [292]) zunächst ein konzentrationsförderndes Moment, das sich neben den Wirkungen der Kontingentierung und der Biersteuerstaffel auf die Betriebsgrößengestaltung geltend macht [293]).

Die finanziellen Schwierigkeiten, die den Brauereien seit 1930 dadurch erwachsen, daß einerseits laufend die hohen Biersteuerbeträge — einschließlich der Gemeindebiersteuer (§ 15, Abs. 3 des Fin.-Ausgl.-Ges.) — aufzubringen waren, andererseits die Geldmittel bei dauerndem Absatzrückgang immer spärlicher eingingen, zwangen sie, einen Kostenausgleich auf anderen Wegen zu suchen. Ihre Sorge wandte sich u. a. auch den Frachtsätzen zu. Dem Verband der deutschen Ausfuhrbrauereien ist es neuerdings gelungen, mit der deutschen Reichsbahn einen Ausnahme-Tarif [294]) für die Ausfuhr von Bier über die trockene Grenze nach außerdeutschen Ländern zu erwirken, der nach sämtlichen Grenzbahnhöfen und Grenzübergangs-

---

292) Wibiral: a.a.O.; Otto: a.a.O., S. 24. Kleinere Betriebe konnten jedoch die Hilfe sogenannter Kautionsgesellschaften in Anspruch nehmen, wie nachstehendes Angebot aus der WfBr. v. 15. 10. 1910, S. 540 zeigt:

„Die neuen Brausteuergesetze stellen derartige Anforderungen an die Kapitalkraft der Brauereibesitzer, daß es für jede Brauerei zur Notwendigkeit wird, die Erleichterung des Zoll- bezw. Steuerkredites, welchen die Hauptzollämter gewähren, sich zu Nutze zu machen.

Die Kautionsgesellschaft bestellt die für die Erlangung des Kredites erforderlichen Kautionen zu den günstigsten Bedingungen. Irgendwelche materielle Sicherheit beansprucht die Gesellschaft nicht.

Erste Berliner Kautionsgesellschaft."

293) Vergl. hierzu Reinhardt: Klein- und Großbetrieb im Brauereigewerbe unter besonderer Berücksichtigung der Biersteuer.

294) Der neue Tarif führt die Bezeichnung: A. T. 175. Vergl. hierzu: „Ein neuer Ausnahmetarif für die deutsche Bierausfuhr" in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 16. 11. 1931, Nr. 269.

punkten und nach den auf außerdeutschem Gebiete gelegenen Bahnhöfen der deutschen Reichsbahn gilt. Die Einräumung dieser Frachtermäßigung ist dem deutschen Export um so willkommener, als durch den hohen Bierpreis, der ja letzten Endes durch die hohen Abgaben verursacht ist, die Möglichkeit des Wettbewerbes mit der einheimischen Brauindustrie und anderen frachtbegünstigten Ländern wieder besteht.

Die Bemühungen der Verbände, einen Kampftarif für Bier im Interesse der Erhaltung des Reichsbahnversandes zu erreichen, sind beim Reichsverkehrsministerium nicht durchgedrungen, nachdem die Einzelheiten des Vertrages bereits festgelegt waren. Der einzelne Betrieb wird sich daher auf eine weitere Abwanderung der Transporte zum Kraftwagen einstellen, ein Problem, das seine vorläufige Lösung in der Notverordnung vom 6. Oktober 1931 [295]) gefunden hat.

Durch die Verkürzung der Arbeitszeit, durch Entlassungen von Arbeitern und Angestellten hat sich jedoch auch ein Leerlauf des Fuhrparkes ergeben, der durch Einschränkung der Fuhrwerke eingedämmt werden mußte. In manchen Fällen haben sich Brauereien so zu helfen gewußt, daß sie sich zu Speditionsgemeinschaften zusammenschlossen.

Auch die Bemühungen der Brauereiverbände, eine Herabsetzung der außerordentlich hohen Eichgebühren für Bierfässer zu erreichen, haben bereits bestimmte Formen angenommen [296]).

Als produktionstechnische Neuerung zur finanziellen Verbesserung des Betriebsergebnisses ist noch zu erwähnen, daß verschiedene Brauereien zum Teil unter Verwendung der von ihnen selbst gewonnen Kohlensäure die Herstellung von Selterswasser und Limonade aufgenommen haben, die ihnen zu geringen Herstellungskosten möglich ist.

Für organisatorische Gesichtspunkte ist die Umsatzsteuer nicht ganz unerheblich für den Betrieb [297]). Ein Anreiz zur Führung von braueigenen Wirtschaften liegt bei einer hohen Umsatzsteuer vor, weil in unverpachteten Wirtschaften das Bier nur einmal versteuert wird, während die die Gewinnspanne schmälernde Umsatzsteuer zweimal fällig ist, wenn die Wirtschaften verpachtet sind (erster Umsatz: Brauerei — Pächter; zweiter Umsatz: Pächter — Verkäufer). Der Anreiz wird bedeutend verringert, wenn die Umsatzsteuer nied-

---

295) Nach dieser Verordnung unterliegt der Genehmigungspflicht jedermann, welcher Güter mit Kraftwagen aus Entfernungen über 50 km befördern will. Eine gesetzliche Bindung dieses Güterfernverkehrs an bestimmte Beförderungspreise, die sich im Interesse eines Ausgleiches des Preiswettbewerbes an den Eisenbahngütertarif anlehnen, ist gleichfalls vorgesehen. Auf Werksverkehr finden diese Vorschriften jedoch keine Anwendung.

296) Das Reichswirtschaftsministerium hat den Entwurf einer „Ersten Verordnung über Änderung einer Eichgebührenordnung" in der Fassung vom 3. Mai 1930 zu C II 11533 den Handelskammern zur Begutachtung vorgelegt.

297) Vergl. Brauereien und Umsatzsteuer von R. Dührßen in TfBr. v. 10. 5. 1930, Nr. 109, S. 517; Umsatzsteuer für Großbetriebe von Dr. Ecker in TfBr. v. 14. 5. 1930, Nr. 112, S. 535.

rig ist, und wird ganz ausgeschaltet, wenn bei Eigenregie unter Umständen die erhöhte Umsatzsteuer zu entrichten ist. Die erhöhte Umsatzsteuer (Warenhaussteuer) für die Brauereien ist dann fällig, wenn sie ihre Waren unmittelbar an die letzten Verbraucher liefern, was für Brauereien zutrifft, die eigene unverpachtete Ausschankstätten unterhalten neben dem direkten Verkauf von Faß- und Flaschenbier an die Privatkundschaft. Voraussetzung für diese erhöhte Umsatzsteuer ist, daß der Gesamtumsatz des Unternehmens eine Million Mark im Jahre beträgt [298]).

In diesem Zusammenhange muß eine weitere, die innerbetriebliche Organisation des Brauereibetriebes berührende Vorschrift des Biersteuergesetzes erwähnt werden. Nach § 52 der DB. des BierStG. darf fertiges Bier nur in besonderen, unter Steuerkontrolle stehenden Räumen gelagert werden. Es müssen also für die Bierlagerung entsprechende Räume bereitgestellt werden, die nicht willkürlich gewechselt werden können.

Finanzpolitisch wichtig ist für den Brauereibetrieb auch die Frage der Haftung für Steuerschulden der Wirte aus den verpachteten brauereieigenen Wirtschaften, weil diese einer Verstärkung des Risikos gleichzustellen ist.

Die Frage wird bedeutsam beim Rückfall einer bereits verpachteten Gastwirtschaft an den Verpächter, also an die Brauerei. Der Fall der Verpachtung gilt bekanntlich als Veräußerung eines Unternehmens im ganzen im Sinne des § 116 der Reichsabgabenordnung, so daß der Verpächter regelmäßig für etwaige Steuerschulden des Pächters haftet.

Nach § 116, Abs. 1 der Reichsabgabenordnung haftet — wenn ein Unternehmen im ganzen verändert wird — der Erwerber neben dem Veräußerer für die laufenden, aber noch nicht entrichteten Steuern, die sich auf den Betrieb eines Unternehmens gründen, wobei gemäß Abs. 2 der Fall der Verpachtung der Veräußerung als Ganzes gleichgeachtet wird.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat die Frage der Haftung ursprünglich verneint, in späteren Urteilen [299]) bedingt bejaht und in den zuletzt ergangenen Urteilen wieder verneint.

---

298) Nicht unter die erhöhte Umsatzsteuerpflicht fallen: Lieferungen an Kantinen und Baustellen, Lieferung von Eis oder Inventar an Gastwirte, Verkauf von Trebern, Verpachtung von Wirtschaften. Vergl.: Allg. Br. u. H. Ztg. v. 8. 5. 1930, Nr. 107 — „Brauereien und Umsatzsteuer".

299) Vergl. hierzu: U. d. RFH. v. 9. 3. 1927 — IV A 52/27; U. d. RFH. v. 21. 3. 1928 — V A 35/28 — Slg. Bd. 23, S. 109; U. d. RFH. v. 28. 6. 1928 — V A 218/25 — Slg. Bd. 23, S. 279; U. d. RFH. v. 28. 6. 1929 — V A 421/29 — RStBl. 1929, S. 502; U. d. RFH. v. 22. 8. 1930 — V A 339/30; U. d. RFH. v. 10. 10 1930 — V A 480/30 — Slg. Bd. 27, S. 230; U. d. RFH. v. 17. 10. 1930 — V A 793/30; U. d. RFH. 31. 10. 1930 — V A 942/29; U. d. RFH. v.18. 5. 1931 — V A 64/31; ferner: TfBr. v. 17. 1. 1930, Nr. 14, S. 61; v. 19. 10.1930, Nr. 246, S. 1173; v. 4. 12. 1930, Nr. 284, S. 1341; v. 11. 12. 1930, Nr. 290, S. 1371; Allg. Br. u. H. Ztg. v.9. 7. 1931, Nr. 1931, Nr. 158, S. 788.

Im einzelnen war die Rechtsprechung so, daß zuerst die Verpachtung des Unternehmens bedingungslos gleich der Veräußerung gestellt wurde (RStBl. 1928, S. 284). Nach einem späteren Urteil bestand die Haftung für die Brauerei auch, wenn der Pächter nur wechselte (RStBl. 1929, S. 502). Im Verfolg dieses Rechtssatzes ergab sich dann — weil Pacht als Erwerb des Unternehmens aufgefaßt wurde —, daß auch der Rückfall an den Verpächter als Rückerwerb angesehen wurde, ohne Rücksicht auf die Eigentumsverhältnisse (Bd. 23, S. 109). Ein weiteres Urteil sprach dann endgültig aus, daß der Nachfolger des Pächters nicht haftet (U. v. 22. 8. 1930 — V A 339/30).

Im bilanzmäßigen Sinne hatte die Rechtsprechung in den Jahren 1929 und 1930 für solche Eventualschulden unter Umständen besondere Rückstellungen gerechtfertigt; mit dem Urteil vom 18. Mai 1931, in dem die Haftpflicht zuletzt verneint wurde, sind solche wieder hinfällig geworden. Praktisch kam in den den Brauereibetrieb berührenden Fällen der Veräußerung oder Verpachtung einer Gastwirtschaft im wesentlichen nur die Umsatzsteuer in Frage.

Ein weiteres Haftungsverhältnis besteht für die Brauerei für die richtige Abführung der Lohn- und Krisensteuer. Die Haftung ist nach § 78 EStG. sehr weitgehend und stellt für den Arbeitgeber auch rein organisationstechnisch eine erhebliche Belastung dar[300]).

Eine gegenseitige Haftung für Biersteuerverpflichtungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft, wie man sie für Brauereikonzerne unter Umständen vermuten könnte, besteht jedoch nicht. Nach § 70 AO. kann eine Muttergesellschaft nicht zur Zahlung der Biersteuern der Tochtergesellschaft herangezogen werden und umgekehrt gleichfalls nicht. Brauereien gehören zwar bezüglich des Umsatzes und der damit verbundenen Hektoliterhöhe zusammen, wenn sie Mutter- und Tochtergesellschaft sind, als Steuerschuldner treten sie jedoch völlig getrennt auf. Die Zusammengehörigkeit von mehreren Zweigbrauereien erhöht zwar die Summe der von allen Betrieben zu leistenden Biersteuern, im übrigen bleibt jedoch die wirtschaftliche Verbundenheit ohne jede Bedeutung für die Haftung der Biersteuerschulden.

Dann sind noch von nicht unwesentlichem Einfluß auf die Finanzgebarung der Brauerei die Fälligkeitstermine der zu entrichtenden Steuern. Nach § 6 des Reichsbiersteuergesetzes vom 23. März 1931 ist die Reichsbiersteuer am 15. Tage des zweiten Monats fällig, der auf den Monat folgt, in dem die Steuerschuld entstanden ist. Diese Fristsetzung in der Bezahlung der Biersteuer fußt auf der Überlegung, daß die Brauerei das Bier nicht nur verkauft, sondern auch den Erlös erhalten haben muß, bevor sie ihrerseits einen Teil davon als Steuer an die Finanzkasse abführt.

Bei der Entrichtung der Gemeindebiersteuer hat diese Überlegung nicht Platz gegriffen. Nach § 9 der Preußischen Musterverord-

300) Allg. Br. u. H. Ztg. v. 20. 8. 1931, Nr. 194, S. 963.

nung vom 28. Mai 1927 bezw. 1. August 1930[301]) ist die Gemeindebiersteuer bereits am 10. Tage des nächstfolgenden Monats zu zahlen, d. h. rund 6 Wochen früher als die Reichsbiersteuer. Bei den erhöhten Sätzen von 5—10 RM. je Hektoliter bedeutet dies einen starken Abzug flüssiger Mittel aus dem Betriebe. Der Deutsche Brauerbund hat im Jahre 1931 deshalb an das Preußische Innenministerium das Ersuchen gerichtet[302]), den Fälligkeitstermin der Gemeindebiersteuern, dem Vorbild anderer Länder folgend, dem der Reichsbiersteuer anzupassen.

Daß die in regelmäßigen Abständen zu leistenden Vorauszahlungen für Einkommen- bezw. Körperschaftssteuer, Vermögenssteuer und Umsatzsteuer gleichfalls die flüssigen Mittel des Betriebes stark in Anspruch nehmen, bedarf keiner besonderen Betonung. Da die Personalsteuer-Vorauszahlungen sich auf das Ergebnis des Vorjahres stützen, kann bei schlechterem Abschluß des laufenden Steuerjahres mit einer Rückerstattung der zu hohen Vorauszahlungen bei Gewinnfeststellung am Jahresschluß gerechnet werden, bezw. mit einer Nachzahlung, falls die Vorauszahlungen die gesamte Steuersumme nicht erreichen. Der Entzug liquider Mittel bereits während der Geschäftsperiode bedeutet in beiden Fällen eine Anspannung der Kapitalbasis, weil bei sinkenden Ergebnissen ohnedies Kapitalknappheit herrscht und auch bei steigendem Ertrage dieser sich nicht während des ganzen Geschäftsjahres gleichmäßig auswirkt. Es wird im Brauereibetrieb, wenn man alle Abgabenzahlungen terminmäßig den Einnahmen gegenüberstellt, stets eine Spannung bestehen.

Diese Spannung wurde noch vergrößert durch verschärfte Bestimmungen, die hinsichtlich der Steuerschulden, ihrer beschleunigten Beitreibungen bezw. ihrer Verzinsung ergangen sind. An sich hat sich der Reichsfinanzhof[303]) bereits früher schon auf den Standpunkt gestellt, daß Verzugszinsen als Steuern zu behandeln sind.

Bei nicht pünktlicher Zahlung treten jetzt die Bestimmungen der Notverordnung vom 20. Juli 1931 in Kraft, die erhöhte Verzugszinsen für Steuerreste vorsehen. Die Brauereien dürften auf Grund dieser neuen Bestimmungen besonderes Augenmerk darauf richten, daß sie nicht ohne Stundung der Steuern in Verzug geraten und die hohen Verzugszinsen vermeiden, die ebenso wie die Steuern eingezogen werden und den einzelnen Betrieb noch schwerer belasten würden[304]).

---

301) MBliV. v. 1927, S. 575 ff. und MBliV. v. 1930, S. 706 ff.

302) Eingabe des deutschen Brauerbundes in Allg. Br. u. H. Ztg. v. 20. 7. 1931, Nr. 774, S. 867.

303) U. d. RFH. v. 30. 12. 1920 — III A 133/20 — Bd. 4, S. 351; U. d. RFH. v. 18. 2. 1921 — II A 76/21 — Bd. 5, S. 59; U. d. RFH. v. 8. 10. 1924 — IVa A 144/24 — Bd. 14, S. 211.

304) Wer mit der Zahlung der in der Notverordnung genannten Steuern in Verzug kommt, zahlt ab 1. August 1931 für jeden angefangenen halben Monat 5% Zuschlag. Der Stundungszins beträgt 5—12% jährlich. Der Zins für gestundete Biersteuern beträgt nicht mehr, wie bisher, nur 5% jährlich, sondern mindestens 5%, aber höchstens 12% je nach Wahl des Hauptzollamts.

Finanzpolitisch wichtig ist letzten Endes auch noch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in Bezug auf die Zulässigkeit erhöhter Abschreibungen bei Anlagewerten, weil häufig ein Mißverhältnis zwischen Kapitalinvestierung und Umsatz besteht und damit die Möglichkeit vorliegt, Bilanzwerte, die zufolge des geringen Umsatzes und damit geringen Ertrages als zu hoch angesehen werden müssen, auf einen richtigen Stand herabsetzen zu können. Die produktive Seite liegt in der Möglichkeit der Ersatzbeschaffung und Substanzerhaltung des Anlagekapitals auf Grund dieser freieren Auslegung der Abschreibungsmöglichkeiten seitens des Reichsfinanzhofs.

VII. Zusammenfassung.

Die Steuerbelastung ist auf die Struktur des Brauereibetriebes, sowie auf die Organisation des gesamten Gewerbes nicht ohne Einfluß geblieben. Auch hinsichtlich der Finanzgebarung der Brauereien und ihrer innerbetrieblichen Organisation sind Veränderungen auf Grund der Steuerbelastung festzustellen.

Infolge der Verbundenheit zwischen Besitzverhältnissen und der Biersteuerstaffel kommt der Frage nach der Rechtsform des Unternehmens im Braugewerbe besondere Bedeutung zu. Es ergibt sich, daß für konzerngebundene Betriebe die juristische Person sich bewährt hat, daß für den einzelnen Betrieb, für den der § 3 des BierStG. keine Bedeutung hat, die Einzelfirma als vorteilhafter angesehen werden kann. Als wichtiger Gesichtspunkt für die Gesamtbeurteilung ist dabei der Gedanke der betrieblichen Selbstfinanzierung in den Vordergrund gestellt worden.

Den Sonderfall einer Betriebsform stellen die Hausbrauer dar, handwerkliche Brauereibetriebe, die auf Grund steuerlicher Vergünstigung den industriellen Betrieben ihres Gewerbes starke Konkurrenz machen.

Im übrigen schreitet trotz starker gesetzlicher Einschränkungen und Bindungen die Konzentrationsbewegung der Brauereibetriebe fort, jedoch zeigen sich bereits Ansätze zu einer Dezentralisation, die sich in Wahrnehmung steuerlicher Vorteile vollzieht.

Überdies war der Gesetzgeber durch Erlaß steuerlicher Erleichterungsvorschriften bei Auflösung von Gesellschaften bemüht, diese Entwicklung zu fördern.

Die verbandsmäßigen Zusammenschlüsse durch Vereinbarungen und Verträge der Brauereien untereinander sind gleichfalls nicht

---

Die echten Verzugszinsen für Biersteuerschulden sind mit monatlich 2%, also mit 24% jährlich, ab 1. August 1931 zu verzinsen. Für die Gemeindebiersteuer betragen die Stundungszinsen 5—12%, die Verzugszinsen ab 1. August 1931 24%. Vergl. hierzu auch den Artikel von Dr. Fritz Koppe in Allg. B. u. H. Ztg. v. 30. 7. 1931, Nr. 176, S. 875: „Notverordnung und Biersteuerzahlung". Durch die Notverordnung vom 8. 12. 1931, I. Teil. Kap. IV (RGBl. I, S. 669—704) wurden die Steuerverzugszuschläge (5%) allerdings wieder aufgehoben, ferner die Steuerzinsen auf 12% bezw. 5—8% bei Stundung gesenkt.

zum wenigsten auf den Einfluß der Besteuerung zurückzuführen. Gerade die Wirtschaftsnöte der letzten Jahre mit den mehrmaligen Steuererhöhungen hat die Entwicklung zur verbands- und kartellmäßigen Organisation der Brauereien vorwärtsgetrieben.

Die innerbetriebliche und die finanzielle Organisation der Betriebe wird zunächst durch die periodisch sich wiederholenden Steuerzahlungen der verschiedensten Art in bestimmter Weise beeinflußt. An verschiedenen, steuerlich wichtigen Tatbeständen und deren Auswirkungen wurde die Zwangslast der Steuer nicht nur als innerbetriebliches, sondern auch als marktwirtschaftliches Problem erkannt.

Es dürfte damit der Beweis erbracht sein, daß die Besteuerung des Brauereibetriebes, ebenso wie dies für die Technik und das Rechnungswesen gilt, auch die Organisation und die Finanzgebarung in hohem Maße beeinflußt hat.

LEBENSLAUF.

Ich bin am 28. Mai 1900 zu Karpfham (Niederbayern) geboren. Nach dem Besuch der Volksschulen zu Kufstein und Fürstenstein trat ich im Jahre 1911 in die Kreis-Oberrealschule Passau ein.

Ich oblag dem Studium der Wirtschaftswissenschaften nach meiner im Jahre 1919 erfolgten Entlassung aus dem Heeresdienste und nach bestandener Reifeprüfung an den Handelshochschulen Nürnberg und Berlin bis zum Jahre 1924. Nach mehrjähriger praktischer Tätigkeit in der Industrie studierte ich vom Jahre 1928 bis zum Jahre 1932 an der Universität Berlin. Im Jahre 1929 legte ich an der Handelshochschule Berlin die kaufmännische Diplomprüfung sowie die Diplomprüfung für das Handelslehramt ab, im Juli 1930 bestand ich an der Universität Berlin die Prüfung zum Diplom-Volkswirt und im Dezember 1933 die Prüfung zum Doktor der Staatswissenschaften.